

Bonus Irpef: le ultime modalità operative (dall'Agenzia delle Entrate e dall'Inps)

Dopo la tempestiva [Circolare 28 aprile 2014, n. 8/E](#) in relazione al credito previsto dal [Decreto Legge 24 aprile 2014, n. 66](#) l'Agenzia delle Entrate ha emanato la [Risoluzione 7 maggio 2014, n. 48](#) cui sono seguite la [circolare dell'Inps 12 maggio 2014, n. 60](#) e l'ulteriore [circolare dell'Agenzia delle Entrate 14 maggio 2014, n. 9](#). Sull'argomento è pure intervenuta la [circolare 5 maggio 2014, n. 11 della Fondazione Studi dei Consulenti del Lavoro *](#). Riguardo i *Redditi derivati da prestazioni previdenziali* l'Inps con propria [circolare 29 maggio 2014, n. 67](#) ha disciplinato l'erogazione di *prestazioni previdenziali* effettuata *direttamente all'assicurato dall'Istituto che, in qualità di sostituto di imposta ed in applicazione della normativa in oggetto, riconoscerà l'eventuale credito spettante ai potenziali beneficiari.*

Approssimandosi la scadenza del periodo di paga del *mese di maggio* a partire dalle quali occorre liquidare il credito si ripropone il testo della disposizione in argomento coordinata con la prassi di cui sopra provando a sintetizzarne le modalità operative.

Sono **beneficiari del credito** esclusivamente i titolari, ancorché non residenti fiscalmente in Italia o chi presta attività all'estero, di reddito di lavoro dipendente tali intendendosi

- le somme percepite per rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro compreso il lavoro a domicilio quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro
- le somme di denaro per *interessi* nella misura legale e *rivalutazione* determinati dal giudice per *crediti di lavoro* qualora, come specificato dalla Circ. AE n. 9 (*cfr. box normativa*), spettino *le detrazioni per lavoro*
- i compensi percepiti, entro i limiti dei salari correnti maggiorati del 20 per cento, dai lavoratori soci delle cooperative
- le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi per incarichi svolti in relazione a tale qualità;
- le somme a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale
- le somme e i valori in genere in relazione ai rapporti di co.co.co. (*es.:* amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, partecipazione a collegi e commissioni) e co.co.pro.
- le remunerazioni dei sacerdoti, nonché le congrue e i supplementi di congrua
- le prestazioni pensionistiche di cui al d.lgs. n. 124 del 1993 comunque erogate
- i compensi per lavori socialmente utili
- le somme percepite dai lavoratori a titolo di cassa integrazione guadagni, indennità di mobilità e indennità di disoccupazione

Somme le quali sono erogate a quanti sono (o sono stati) **titolari di un rapporto di lavoro** intrattenuto, *con qualsiasi qualifica*, con i soggetti che **rivestono la qualifica di sostituto d'imposta** (esclusi quindi ad *es.* le colf), e quindi

- le amministrazioni dello Stato, comprese quelle con ordinamento autonomo
- le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e quelle di mutua assicurazione
- gli enti pubblici e privati diversi dalle società
- le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica
- le società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice e le equiparate società di fatto,

- le imprese familiari
- le persone fisiche che esercitano le attività indicate nell'art. 2195 c.c. (attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi, attività intermediaria nella circolazione dei beni, attività di trasporto per terra, o per acqua o per aria, attività bancaria o assicurativa e le altre attività ausiliarie delle precedenti)
- le imprese agricole, dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura, l'allevamento di animali, le attività dirette alla produzione di vegetali, le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali
- le persone fisiche che esercitano arti e professioni e le associazioni costituite per l'esercizio in forma associata di arti e professioni
- il condominio quale sostituto d'imposta

Ad essi si aggiunge anche l'I.N.P.S. allorché diviene sostituto d'imposta nell'erogazione delle prestazioni a sostegno del reddito: cassa integrazione, indennità di mobilità con pagamento diretto e indennità di disoccupazione. La Circolare n. 9 nel riconoscere il diritto al credito, non prende posizione riguardo i casi, ricorrenti, di ammortizzatori sociali parziali, rispetto al normale orario di lavoro e, soprattutto, sul soggetto tenuto a liquidare il credito. La Circolare Inps n. 67 prevede, invece, che in merito alle modalità di pagamento di tali prestazioni, in molti casi le stesse sono anticipate dal datore di lavoro e conguagliate con i contributi dovuti all'Istituto. In tale ipotesi il sostituto di imposta è il datore di lavoro che dovrà riconoscere l'eventuale credito spettante.

Per le prestazioni il cui pagamento è, invece, effettuato direttamente all'assicurato sarà l'Istituto che, in qualità di sostituto di imposta ed in applicazione della normativa in oggetto, riconoscerà l'eventuale credito spettante ai potenziali beneficiari.

Il beneficio compete al verificarsi di tre condizioni (le quali devono coesistere):



<p>Dopo le modifiche introdotte dall'art. 1, co. 127, Legge 147/2013 (<i>Legge stabilità 2014</i>) le detrazioni per lavoro dipendente (art. 13) sono determinate:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ fino a € 8.000,00 = € 1.880,00 (comunque non inferiore a € 690,00 per i rapporti di lavoro a tempo indeterminato e a € 1.380,00 per i rapporti di lavoro a tempo determinato) ✓ da € 8.000,01 a € 28.000,00 = € 978,00 + [902 x (28.000 - reddito complessivo) : 20.000] ✓ da € 28.000,01 a € 55.000,00 = € 978,00 x [(55.000 - reddito complessivo) : 27.000] ✓ superiore a € 55.000,01 = zero 	<p>La condizione deve essere valutata per l'intero anno fiscale (2014) per cui necessita una verifica costante riguardo a <u>tutti</u> i redditi percepiti (<i>cfr. art. 6 TUIR</i>).</p> <p>Nella determinazione occorre tener conto di quanto già erogato così come delle variabili contrattuali (es. aumenti già previsti) anche premiali (<u>escluso i premi di produttività</u>), variazioni livello contrattuale, trasferimenti d'azienda o di ramo, etc.. A tale importo dovrà essere aggiunto, qualora comunicato, il reddito desunto dalle comunicazioni presentate dal lavoratore relative ai redditi rinvenienti da rapporti di lavoro intercorsi nello stesso anno.</p> <p>Il valore è quello che troverà indicazione nel quadro 1, parte B, del mod. CUD, riportato, ove prodotte, nel modello 730-3 o nel modello unico.</p>
---	--

Alcune annotazioni:

1. il sostituto deve constatare che in capo al beneficiario si individui *un'imposta lorda, determinata su detti redditi, di ammontare superiore alle detrazioni da lavoro spettanti*: la Circolare n. 8 chiarisce che, per aderire al dettato normativo, non rileva ogni

altra diversa detrazione quali, ad esempio, quelle per detrazioni per carichi di famiglia. La successiva Circolare n. 9 precisa meglio che ai fini della verifica della “capienza” i termini di confronto devono essere omogenei e, quindi, occorre calcolare le detrazioni spettanti in base ai soli redditi che danno potenzialmente diritto al credito. In sostanza, l'imposta lorda sui redditi di lavoro dipendente e assimilati deve essere di importo superiore alle detrazioni calcolate su un reddito complessivo formato dai medesimi redditi che hanno determinato l'imposta lorda stessa.

- il reddito deve essere determinato dal sostituto d'imposta sulla base dei dati reddituali a loro disposizione e al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze (rigo 12 mod. 730-3 o RN2 su Unico), ricordando che per abitazione principale deve intendersi quella nella quale la persona fisica, che la possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale, o i suoi familiari dimorano abitualmente.

La Circolare n. 9 indica che nel caso di variazioni di retribuzione, in aumento o diminuzione, si procederà a riconoscere il credito in via automatica a partire dal primo periodo di paga utile o, in mancanza, in sede di conguaglio di fine anno o di fine rapporto.

La stessa Circolare specifica il caso in cui il lavoratore non produce il CUD relativo al precedente rapporto di lavoro: in tal caso il sostituto d'imposta è tenuto a determinare la spettanza del credito e il relativo importo sulla base dei soli dati reddituali a propria disposizione fermo restando che il nuovo assunto è tenuto a comunicare al sostituto stesso quanto avanti evidenziato.

Il credito dovrà, quindi, essere liquidato senza attendere alcuna richiesta esplicita da parte dei beneficiari e, quindi, in assenza di un coinvolgimento del lavoratore (soggetto) beneficiario salvo il caso in cui

il beneficiario sia contestualmente titolare di altro rapporto di lavoro (es.: due part-time) —→ il lavoratore, verificata la condizione che il suo reddito non superi la soglia di € 26.000,00, è tenuto a chiedere a uno dei due sostituti d'imposta di non riconoscere il credito. In tal modo, il credito sarà riconosciuto da un solo sostituto d'imposta. Egualmente ove il reddito si collochi tra i 24 e i 26 mila euro.	
il beneficiario abbia diritto alle prestazioni a sostegno del reddito con pagamento diretto da parte dell'I.N.P.S. con altri redditi che, sommandoli, superano € 26.000,00	—→ si rende necessaria la comunicazione al sostituto d'imposta il quale potrà recuperare il credito eventualmente erogato nei periodi di paga successivi ovvero in sede di conguaglio di fine anno.
il beneficiario, anche se titolare di un unico rapporto di lavoro, sia in possesso di altri redditi che superano il reddito complessivo di € 26.000,00	

Attesa l'automaticità della liquidazione del credito l'assenza di comunicazioni da parte del lavoratore beneficiario non determina la sospensione della liquidazione del credito stesso. Il lavoratore è il solo responsabile per cui qualora percepisce dal sostituto d'imposta un credito di cui al comma 1-bis dell'art. 13 del TUIR in tutto o in parte non spettante è tenuto alla restituzione dello stesso in sede di dichiarazione dei redditi. In caso di omissione della/e comunicazione/i incorre nelle previsioni di cui al DPR 29 settembre 1973, n. 600.

Se pur non previsto è opportuno (riprendendo quanto consigliato dalla circolare 5 maggio 2014, n. 11 della Fondazione Studi dei Consulenti del Lavoro) in un quadro di corretta gestione del rapporto ... di informare il lavoratore in relazione ai rischi che corre A tal fine si suggerisce inoltrare, anche via mail, al/ai lavoratore/i la comunicazione che segue:

Con l'art. 1 del D.L. 66/2014, in corso di conversione, è stata prevista la “automatica” erogazione di un credito pari a € 640,00. Tale credito Le sarà corrisposto per intero qualora il suo reddito sconti un'imposta lorda superiore alle spettanti detrazioni per lavoro dipendente e non sia superiore ad un reddito complessivo di € 24.000,00, al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze (rigo 12 mod. 730-3 o RN2 su Unico). Nel caso il Suo reddito sia maggiore di tale importo, e comunque inferiore a € 26.000,00, Lei avrà diritto ad un minor importo (determinato dal rapporto tra l'importo di 26.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 2.000 euro). Tale credito, rapportato agli effetti giorni di prestazione che danno diritto alla retribuzione e alle detrazioni per lavoro dipendente, sarà erogato nel periodo intercorrente tra i soli mesi di Maggio (modificare con Giugno qualora non sia possibile erogarli da Maggio per ragioni esclusivamente tecniche legate alle procedure di pagamento delle retribuzioni)

e Dicembre 2014.

Il credito di cui sopra rimane comunque subordinato al permanere del rapporto di lavoro e alla percezione di un reddito complessivo non superiore a € 26.000,00.

Pur non essendovi tenuti dalla disposizione normativa, nello spirito di collaborazione che contraddistingue il rapporto in essere, si ricorda che:

- nel reddito complessivo intervengono, ai sensi dell'art. 6 TIUR, i redditi di fabbricati e terreni; i redditi di capitale; quelli di lavoro autonomo e/o di impresa, i redditi diversi oltre quelli da lavoro dipendente o assimilato, ivi incluso eventuali prestazioni erogate [a titolo ad es.: di cassa integrazione, mobilità, solidarietà, disoccupazione (o ASPI-miniASPI)];
- qualora sia (o lo sia stato) titolare di altro rapporto di lavoro deve verificare la condizione che il suo reddito non superi la soglia di € 26.000,00 producendo, ove lo ritenga, anche ai fini del conguaglio unico il mod. CUD rilasciato da altro datore di lavoro; nel caso che i due rapporti siano part-time è tenuto a chiedere a uno dei due sostituti d'imposta di non riconoscere il credito. In tal modo, il credito sarà riconosciuto da un solo sostituto d'imposta.
- qualora il beneficiario ritenga di essere titolare di un reddito superiore a € 26.000,00 (in quanto percettore di prestazioni a sostegno del reddito ovvero pur essendo titolare di un unico rapporto di lavoro, sia in possesso di altri redditi) deve necessariamente comunicare la circostanza al sostituto d'imposta il quale potrà recuperare il credito eventualmente erogato nei periodi di paga successivi ovvero in sede di conguaglio di fine anno.

Ove non comunichi alcunché, alla ricezione del/dei modello/i CUD 2015 (relativi ai redditi 2014) è suo esclusivo onere verificare di aver mantenuto la condizione reddituale di cui sopra, procedendo nel caso di superamento – e in presenza dell'erogato credito – a presentare la dichiarazione fiscale (Modd. 730/Unico). In caso essa sia omessa si ritiene utile rappresentare che soggiace alla disciplina in materia di accertamento imposte sui redditi.

Rimaniamo a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

Cordiali saluti.

Ultimate le verifiche *a partire dalle retribuzioni erogate nel mese di maggio* (o dal successivo mese di giugno qualora non sia possibile erogarli *per ragioni esclusivamente tecniche legate alle procedure di pagamento delle retribuzioni*) il sostituto procederà a liquidare il credito procedendo a *determinare la spettanza del credito e il relativo importo* rapportandolo al periodo di lavoro nell'anno determinato considerando il numero di giorni lavorati nell'anno.

Il credito, non imponibile ai fini delle imposte sui redditi, comprese le relative addizioni regionale e comunale, **sarà pari**, come noto, **per il solo 2014**:

1) a 640 euro, se il reddito complessivo non è superiore a 24.000 euro;

2) a 640 euro, se il reddito complessivo è superiore a 24.000 euro ma non a 26.000 euro. Il credito spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 26.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 2.000 euro.

La relazione tecnica rappresenta l'importo del credito nella seguente tabella, formula ripresa dalla Circolare n. 9:

Reddito (euro)	Importo del credito (euro)
Fino a 24.000	640
Oltre 24.000 fino a 26.000	$640 * [1 - (rdt-24.000) / 2.000]$
Oltre 26.000	0

Per chiarire con un esempio: ipotizzando un reddito di € 25.500,00 il bonus sarà determinato

$$[(26.000-25.500)/2.000]= 0,25 \text{ per cui il credito sarà pari a € 160,00 (dato da € 640,00 x 0,25)}$$

Il credito spettante al beneficiario sarà liquidato in ciascun periodo di paga (di cui sopra).

Con l'intervenuto chiarimento sono stati risolti eventuali dubbi della prima lettura: *il credito deve essere parametrato al numero di giorni lavorati nell'anno* 2014 escludendo i giorni per i quali non spetta alcun reddito, come in caso di assenza per aspettativa senza corresponsione di assegno ancorché il credito stesso (come individuato dalla formula) sia liquidabile nel periodo da maggio a dicembre 2014 (245 giorni) o da giugno a dicembre 2014 (214 giorni). Il credito sarà pari, quindi, per ogni giorno spettante della detrazione a € 640,00 : 245 = € 2,61 ovvero € 640,00 : 214 = € 2,99.

Ciò vuol dire che la spettanza del credito, ipotizzando l'intero anno di lavoro e un reddito sotto soglia minima, sarà pari a:

In tema di **compensazione** occorre precisare che il credito in argomento ancorché recuperato *mediante compensazione con le somme a debito utilizzando il modello di pagamento F24* non soggiace al *limite di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388* (dal 2014 € 700.000,00 per effetto dell'intervenuto art. 9, comma 2 decreto-legge 8 aprile 2013 n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64).

Occorre in materia attenzionare la recente disposizione presente nella **legge di stabilità 2014** (art. 1, comma 574, della L. 27 dicembre 2013, n. 147 – a tal fine si rinvia anche alla **Circolare AE 14 maggio 2014, n. 10** –) secondo la quale per l'**utilizzo in compensazione di importi superiori a 15.000 euro annui**, sorge l'obbligo di **richiedere** l'apposizione del **visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a), del citato decreto legislativo n. 241 del 1997**, *relativamente alle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito* da parte dei soggetti che sono a ciò legittimati (iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro; soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle CCIAA per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria; responsabili dei centri di assistenza fiscale per le imprese e per i lavoratori dipendenti e pensionati).

Il credito liquidabile, come chiarito, è **riscuotibile anche dagli eredi** per il tramite della dichiarazione dei redditi.

Qualora il beneficiario (esempio nel caso di colf), pur in possesso dei redditi che possono usufruire del credito, **riceva somme da un soggetto diverso da un "sostituto d'imposta"** dovrà richiedere il credito stesso *nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta 2014*. Richiesta che dovrà pure essere formulata nel caso il **bonus non sia stato riconosciuto, in tutto o in parte, dai sostituti d'imposta**.

Il credito, così determinato e riconosciuto, dovrà essere esposto nel **CUD** così come dovranno essere indicati nel **modello 770** *gli importi non versati*.

In allegato il **testo della disposizione (coordinata anche con la prassi)** in commento **.

* La documentazione, in uno all'iter parlamentare di conversione, è rinvenibile nella **pagina** del sito www.cdlvitale.it. Dalla stessa pagina si possono seguire gli aggiornamenti.

** *Il testo proposto non ha alcun valore ufficiale. I testi, anche quelli riportati nella normativa di riferimento, sono stati ripresi a solo fine di consentire un collegamento di analisi e studio. Per i testi stessi occorre comunque far riferimento a quelli ufficiali.*

DECRETO-LEGGE 24 aprile 2014, n. 66

(GU n.95 del 24-4-2014, Entrata in vigore 24-4-2014)

Misure urgenti per la competitività e la giustizia sociale.

Art. 1

Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati

Agenzia delle Entrate, [Circolare 28 aprile 2014, n. 8/E](#) – Art. 1 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66 - *Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati*

PREMESSA

L'articolo 1 del [decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66](#) (di seguito, decreto), concernete la "*Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati*", con la finalità di ridurre nell'immediato la pressione fiscale e contributiva sul lavoro e nella prospettiva di una complessiva revisione del prelievo finalizzata alla riduzione strutturale del cuneo fiscale, riconosce un credito ai titolari di reddito di lavoro dipendente e di taluni redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, la cui imposta lorda, determinata su detti redditi, sia di ammontare superiore alle detrazioni da lavoro loro spettanti.

L'importo del credito è di 640 euro per i possessori di reddito complessivo non superiore a 24.000 euro; in caso di superamento del predetto limite di 24.000 euro, il credito decresce fino ad azzerarsi al raggiungimento di un livello di reddito complessivo pari a 26.000 euro.

Per consentirne una rapida fruizione da parte dei beneficiari, il decreto prevede che il credito sia riconosciuto automaticamente da parte dei sostituti d'imposta, senza attendere alcuna richiesta esplicita da parte dei beneficiari stessi. Il credito spettante è attribuito dai sostituti d'imposta ripartendone il relativo ammontare sulle retribuzioni erogate a partire dal primo periodo di paga utile successivo alla data di entrata in vigore del decreto.

Il credito in esame è riconosciuto per l'anno 2014, in attesa dell'intervento normativo strutturale da attuare con la legge di stabilità per l'anno 2015.

Agenzia delle Entrate, [Circolare 28 aprile 2014, n. 9/E](#) – Art. 1 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66 - *Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati - Ulteriori chiarimenti*

PREMESSA

Con la circolare n. 8/E del 28 aprile 2014 sono stati dati i primi chiarimenti sull'applicazione del credito (di seguito, "credito") previsto per l'anno 2014 dall'articolo 1 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66 (di seguito, "decreto"), concernente la "*Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati*", a favore dei titolari di reddito di lavoro dipendente e di taluni redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, la cui imposta lorda, determinata su detti redditi, sia di ammontare superiore alle detrazioni da lavoro loro spettanti.

Con la presente circolare si forniscono ulteriori chiarimenti su varie questioni poste all'attenzione della scrivente, concernenti i soggetti beneficiari, l'applicazione del credito da parte dei sostituti d'imposta, il recupero del credito erogato e il coordinamento con altre misure agevolative.

1. In attesa dell'intervento normativo strutturale da attuare con la legge di stabilità per l'anno 2015 e mediante l'utilizzo della dotazione del fondo di cui all'articolo 50, comma 6, al fine di ridurre nell'immediato la pressione fiscale e contributiva sul lavoro e nella prospettiva di una complessiva revisione del prelievo finalizzata alla riduzione strutturale del cuneo fiscale, finanziata con una riduzione e riqualificazione strutturale e selettiva della spesa pubblica, all'articolo 13 del testo uni-

co delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), dopo il comma 1 è inserito il seguente:

Art. 13 Altre detrazioni (Testo in vigore dal 24-4-2014)

1. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono uno o più redditi di cui agli articoli 49, con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a), e 50, comma 1, lettere a), b), c), c-bis), d), h-bis) e l), spetta una detrazione dall'imposta lorda, rapportata al periodo di lavoro nell'anno, pari a:
 - a) 1.880 euro, se il reddito complessivo non supera 8.000 euro. L'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a 690 euro. Per i rapporti di lavoro a tempo determinato, l'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a 1.380 euro;
 - b) 978 euro, aumentata del prodotto tra 902 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 28.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 20.000 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 8.000 euro ma non a 28.000 euro;
 - c) 978 euro, se il reddito complessivo è superiore a 28.000 euro ma non a 55.000 euro; la detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 55.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 27.000 euro.
- 1-bis. Qualora l'imposta lorda determinata sui redditi di cui agli articoli 49, con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a), e 50, comma 1, lettere a), b), c), c-bis), d), h-bis) e l), sia di importo superiore a quello della detrazione spettante ai sensi del comma 1, è riconosciuto un credito, che non concorre alla formazione del reddito, di importo pari:*
 - 1) a 640 euro, se il reddito complessivo non è superiore a 24.000 euro;
 - 2) a 640 euro, se il reddito complessivo è superiore a 24.000 euro ma non a 26.000 euro. Il credito spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 26.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 2.000 euro.
2. ...
3. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono uno o più redditi di pensione di cui all'articolo 49, comma 2, lettera a), spetta una detrazione dall'imposta lorda, non cumulabile con quella di cui al comma 1 del presente articolo, rapportata al periodo di pensione nell'anno, pari a:
 - a) 1.725 euro, se il reddito complessivo non supera 7.500 euro. L'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a 690 euro;
 - b) 1.255 euro, aumentata del prodotto tra 470 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 15.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 7.500 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 7.500 euro ma non a 15.000 euro;
 - c) 1.255 euro, se il reddito complessivo è superiore a 15.000 euro ma non a 55.000 euro. La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 55.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 40.000 euro.
4. Se alla formazione del reddito complessivo dei soggetti di età non inferiore a 75 anni concorrono uno o più redditi di pensione di cui all'articolo 49, comma 2, lettera a), spetta una detrazione dall'imposta lorda, in luogo di quella di cui al comma 3 del presente articolo, rapportata al periodo di pensione nell'anno e non cumulabile con quella prevista al comma 1, pari a:
 - a) 1.783 euro, se il reddito complessivo non supera 7.750 euro. L'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a 713 euro;
 - b) 1.297 euro, aumentata del prodotto tra 486 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 15.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 7.250 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 7.750 euro ma non a 15.000 euro;

- c) 1.297 euro, se il reddito complessivo è superiore a 15.000 euro ma non a 55.000 euro. La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 55.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 40.000 euro.
5. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono uno o più redditi di cui agli articoli 50, comma 1, lettere e), f), g), h) e i), ad esclusione di quelli derivanti dagli assegni periodici indicati nell'articolo 10, comma 1, lettera c), fra gli oneri deducibili, 53, 66 e 67, comma 1, lettere i) e l), spetta una detrazione dall'imposta lorda, non cumulabile con quelle previste ai commi 1, 2, 3 e 4 del presente articolo, pari a:
- a) 1.104 euro, se il reddito complessivo non supera 4.800 euro;
- b) 1.104 euro, se il reddito complessivo è superiore a 4.800 euro ma non a 55.000 euro. La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 55.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 50.200 euro.
- 5-bis. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi derivanti dagli assegni periodici indicati fra gli oneri deducibili nell'articolo 10, comma 1, lettera c), spetta una detrazione dall'imposta lorda, non cumulabile con quelle previste dai commi 1, 2, 3, 4 e 5, in misura pari a quelle di cui al comma 3, non rapportate ad alcun periodo nell'anno.
6. Se il risultato dei rapporti indicati nei commi 1, 3, 4 e 5 è maggiore di zero, lo stesso si assume nelle prime quattro cifre decimali.
- 6-bis. Ai fini del presente articolo il reddito complessivo è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze di cui all'articolo 10, comma 3-bis.

Art. 10 Oneri deducibili (Testo in vigore dal 1-1-2014)

3-bis. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono il reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e quello delle relative pertinenze, si deduce un importo fino all'ammontare della rendita catastale dell'unità immobiliare stessa e delle relative pertinenze, rapportato al periodo dell'anno durante il quale sussiste tale destinazione ed in proporzione alla quota di possesso di detta unità immobiliare. *periodo soppresso dalla L. 23 dicembre 2000, n. 388.* Sono pertinenze le cose immobili di cui all'articolo 817 (1. Sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa. 2. La destinazione può essere effettuata dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla medesima.) del codice civile, classificate o classificabili in categorie diverse da quelle ad uso abitativo, destinate ed effettivamente utilizzate in modo durevole a servizio delle unità immobiliari adibite ad abitazione principale delle persone fisiche. Per abitazione principale si intende quella nella quale la persona fisica, che la possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale, o i suoi familiari dimorano abitualmente. Non si tiene conto della variazione della dimora abituale se dipendente da ricovero permanente in istituti di ricovero o sanitari, a condizione che l'unità immobiliare non risulti locata.

"1-bis. Qualora l'imposta lorda determinata sui redditi di cui agli articoli 49, con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a), e 50, comma 1, lettere a), b), c), c-bis), d), h-bis) e l), sia di importo superiore a quello della detrazione spettante ai sensi del comma 1, è riconosciuto un credito, che non concorre alla formazione del reddito, di importo pari:

- 1) a 640 euro, se il reddito complessivo non è superiore a 24.000 euro;
- 2) a 640 euro, se il reddito complessivo è superiore a 24.000 euro ma non a 26.000 euro. Il credito spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 26.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 2.000 euro."

Art. 6 Classificazione dei redditi (Testo in vigore dal 12-8-2006)

1. I singoli redditi sono classificati nelle seguenti categorie: a) redditi fondiari; b) redditi di capitale; c) redditi di lavoro dipendente; d) redditi di lavoro autonomo; e) redditi di impresa; f) redditi diversi.
2. I proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti. Gli interessi moratori e gli interessi per dilazione di pagamento costituiscono redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano i crediti su cui tali interessi sono maturati.
3. I redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi di impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi.

Art. 49 Redditi di lavoro dipendente (Testo in vigore dal 1-1-2004)

1. Sono redditi di lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro.
2. Costituiscono, altresì, redditi di lavoro dipendente:
 - a) le pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati;
 - b) le somme di cui all'art. 429, ultimo comma (*Il giudice, quando pronuncia sentenza di condanna al pagamento di somme di denaro per crediti di lavoro, deve determinare, oltre gli interessi nella misura legale, il maggior danno eventualmente subito dal lavoratore per la diminuzione di valore del suo credito, condannando al pagamento della somma relativa con decorrenza dal giorno della maturazione del diritto*), del codice di procedura civile.

Art. 50 Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (Testo in vigore dal 1-1-2004)

1. Sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente:
 - a) i compensi percepiti, entro i limiti dei salari correnti maggiorati del 20 per cento, dai lavoratori soci delle cooperative di produzione e lavoro, delle cooperative di servizi, delle cooperative agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli e delle cooperative della piccola pesca;
 - b) le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro e di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato;
 - c) le somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale, se il beneficiario non è legato da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante;
 - c-bis) le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, alla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, alla partecipazione a collegi e commissioni, nonché quelli percepiti in relazione ad altri rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita, sempreché gli uffici o le collaborazioni non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente di cui all'articolo 46, comma 1, concernente redditi di lavoro dipendente, o nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'articolo 49, comma 1, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente.

- d) le remunerazioni dei sacerdoti, di cui agli articoli 24, 33, lettera a), e 34 della [legge 20 maggio 1985, n. 222](#), nonché le congrue e i supplementi di congrua di cui all'articolo 33, primo comma, della [legge 26 luglio 1974, n. 343](#);
- e) i compensi per l'attività libero professionale intramuraria del personale dipendente del Servizio sanitario nazionale, del personale di cui all'articolo 102 del decreto del Presidente della Repubblica 11 luglio 1980, n. 382 e del personale di cui all'articolo 6, comma 5, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502 e successive modificazioni, nei limiti e alle condizioni di cui all'articolo 1, comma 7, della legge 23 dicembre 1996, n. 662;
- f) le indennità, i gettoni di presenza e gli altri compensi corrisposti dallo Stato, dalle regioni, dalle province e dai comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni nonché i compensi corrisposti ai membri delle commissioni tributarie, ai giudici di pace e agli esperti del Tribunale di sorveglianza, ad esclusione di quelli che per legge debbono essere riversati allo Stato;
- g) le indennità di cui all'articolo 1 della legge 31 ottobre 1965, n. 1261, e all'articolo 1 della legge 13 agosto 1979, n. 384, percepite dai membri del Parlamento nazionale e del Parlamento europeo e le indennità, comunque denominate, percepite per le cariche elettive e per le funzioni di cui agli articoli 114 e 135 della Costituzione e alla legge 27 dicembre 1985, n. 816 nonché i conseguenti assegni vitalizi percepiti in dipendenza dalla cessazione delle suddette cariche elettive e funzioni e l'assegno del Presidente della Repubblica;
- h) le rendite vitalizie e le rendite a tempo determinato, costituite a titolo oneroso, diverse da quelle aventi funzione previdenziale. Le rendite aventi funzione previdenziale sono quelle derivanti da contratti di assicurazione sulla vita stipulati con imprese autorizzate dall'Istituto per la vigilanza sulle assicurazioni private (ISVAP) ad operare nel territorio dello Stato, o quivi operanti in regime di stabilimento o di prestazioni di servizi, che non consentano il riscatto della rendita successivamente all'inizio dell'erogazione;
- h-bis) le prestazioni pensionistiche di cui al [decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124](#), comunque erogate;
- i) gli altri assegni periodici, comunque denominati, alla cui produzione non concorrono attualmente né capitale né lavoro, compresi quelli indicati alle lettere c) e d) del comma 1 dell'articolo 10 tra gli oneri deducibili ed esclusi quelli indicati alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 41.
- l) i compensi percepiti dai soggetti impegnati in lavori socialmente utili in conformità a specifiche disposizioni normative.
2. I redditi di cui alla lettera a) del comma 1 sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente a condizione che la cooperativa sia iscritta nel registro prefettizio o nello schedario generale della cooperazione, che nel suo statuto siano inderogabilmente indicati i principi della mutualità stabiliti dalla legge e che tali principi siano effettivamente osservati.
3. Per i redditi indicati alle lettere e), f), g), h) e i) del comma 1 l'assimilazione ai redditi di lavoro dipendente non comporta le detrazioni previste dall'articolo 13.

Agenzia delle Entrate, [Circolare 28 aprile 2014, n. 8/E](#) – Art. 1 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66 - *Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati*

1. I SOGGETTI BENEFICIARI

Il comma 1-bis dell'art. 13 del TUIR, introdotto dall'articolo 1 del decreto, prevede che *“Qualora l'imposta lorda determinata sui redditi di cui agli articoli 49, con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a), e 50, comma 1, lettere a), b), c), c-bis), d), h-bis) e l), sia di importo superiore a quello della detrazione spettante ai sensi del comma 1, è riconosciuto un credito, che non concorre alla formazione del reddito, di importo pari:*

- 1) a 640 euro, se il reddito complessivo non è superiore a 24.000 euro;
- 2) a 640 euro, se il reddito complessivo è superiore a 24.000 euro ma non a 26.000 euro. Il credito spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 26.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 2.000 euro.”.

Il comma 1-bis citato richiede di verificare tre presupposti per la maturazione del diritto al credito, legati alla tipologia di reddito prodotto, alla sussistenza di un'imposta a debito dopo aver apportato le detrazioni per lavoro, nonché all'importo del reddito complessivo.

Potenziati beneficiari del credito sono innanzitutto i contribuenti il cui reddito complessivo è formato:

- dai redditi di lavoro dipendente di cui all'articolo 49, comma 1, del TUIR;
- dai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'articolo 50, comma 1, del

TUIR, di seguito specificati:

- compensi percepiti dai lavoratori soci delle cooperative (lett. a);
- le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi dai lavoratori dipendenti per incarichi svolti in relazione a tale qualità (lett. b);
- somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio, premio o sussidio per fini di studio o addestramento professionale (lett. c);
- redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (lett. c-bis);
- remunerazioni dei sacerdoti (lett. d);
- le prestazioni pensionistiche di cui al d.lgs. n. 124 del 1993 comunque erogate (lett. h-bis);
- compensi per lavori socialmente utili in conformità a specifiche disposizioni normative (lett. l).

I contribuenti titolari dei redditi in precedenza indicati devono altresì avere un'imposta lorda, determinata su detti redditi, di ammontare superiore alle detrazioni da lavoro loro spettanti in base al comma 1 dell'art. 13 del TUIR.

Al riguardo si ricorda che l'importo delle detrazioni di cui al comma 1 dell'art. 13 del TUIR è stato modificato dall'art. 1, comma 127, della [legge 27 dicembre 2013, n. 147](#) (legge di stabilità per il 2014) e che per la determinazione di dette detrazioni il reddito complessivo va assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze (cfr. comma 6-bis dell'art. 13 del TUIR).

Non rileva la circostanza che l'imposta lorda del contribuente generata dai redditi di lavoro dipendente e assimilati sia ridotta o azzerata da detrazioni diverse da quelle previste dall'art. 13, comma 1, del TUIR, quali, ad esempio, le detrazioni per carichi di famiglia previste dall'articolo 12 del medesimo TUIR.

Per aver diritto al credito è necessario, infine, che il contribuente sia titolare di un reddito complessivo per l'anno d'imposta 2014 non superiore a 26.000 euro.

Anche il reddito complessivo rilevante ai fini in esame è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze (cfr. comma 6-bis dell'art. 13 del TUIR).

Per quanto detto sono esclusi dal credito:

- i contribuenti il cui reddito complessivo non è formato dai redditi specificati dal comma 1-bis;
- i contribuenti che non hanno un'imposta lorda generata da redditi specificati al comma 1-bis superiore alle detrazioni per lavoro dipendente e assimilati, spettanti in base all'art. 13, comma 1, del TUIR;
- i contribuenti che, pur avendo un'imposta lorda "capiente", sono titolari di un reddito complessivo superiore a euro 26.000.

Agenzia delle Entrate, [Circolare 28 aprile 2014, n. 9/E](#) – Art. 1 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66 - *Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati - Ulteriori chiarimenti*

1. I SOGGETTI BENEFICIARI

1.1. Soggetti non residenti

D. Il credito deve essere erogato anche a lavoratori non residenti fiscalmente in Italia? In caso affermativo come si calcola il reddito complessivo?

R. L'art. 24 del TUIR riconosce ai soggetti fiscalmente non residenti nel territorio dello Stato, titolari di redditi di lavoro imponibili in Italia, le detrazioni previste dall'art. 13 del TUIR. Si ri-

tiene che, al ricorrere dei presupposti stabiliti dal comma 1-bis dell'art. 13 del TUIR, spetti il credito ivi previsto. Il credito non spetta, comunque, nell'ipotesi in cui il reddito di lavoro non sia imponibile in Italia per effetto dell'applicazione di convenzioni contro le doppie imposizioni o di altri accordi internazionali.

Il reddito complessivo dei non residenti si calcola in base alle ordinarie regole previste dall'art. 3 del TUIR, secondo cui per i soggetti non residenti il reddito complessivo è formato dai redditi prodotti nel territorio dello Stato.

1.2. Computo del periodo di lavoro

D. Si chiede di conoscere se spetti il credito nelle particolari ipotesi di aspettativa non retribuita, part time ed erogazione di premi dopo la cessazione del rapporto di lavoro.

R. In base al comma 1-bis dell'art. 13 del TUIR il credito spetta se l'imposta lorda sui redditi di lavoro è superiore alle detrazioni per lavoro. In linea generale, si ritiene che nella verifica della spettanza del credito, il disposto del comma 2 dell'art. 1 del decreto, secondo cui il credito è rapportato al periodo di lavoro nell'anno, debba essere inteso facendo riferimento ai giorni che danno diritto alle detrazioni per lavoro.

Nei casi prospettati, quindi, vale quanto già precisato con la circolare del Ministero delle finanze n. 3/E del 1998 secondo cui dai giorni per cui spettano le detrazioni vanno sottratti i giorni per i quali non spetta alcun reddito, come in caso di assenza per aspettativa senza corresponsione di assegni, mentre nessuna riduzione delle detrazioni va effettuata in caso di particolari modalità di articolazione dell'orario di lavoro, quali il part time verticale o orizzontale.

Per quanto concerne i premi di risultato erogati in anni successivi alla cessazione del rapporto di lavoro, si ricorda che nel calcolo del numero dei giorni, per i quali spetta il diritto alle detrazioni, non vanno considerati quelli compresi in periodi di lavoro per i quali si è già fruito in precedenza delle detrazioni. Nel caso prospettato, è presumibile che le detrazioni per lavoro dipendente siano state già fruito in precedenza durante il periodo di lavoro che ha dato diritto al premio e, quindi, che il credito non spetti.

1.3. Prestazioni a sostegno del reddito

D. Gli importi percepiti dai lavoratori a titolo di cassa integrazione guadagni, indennità di mobilità e indennità di disoccupazione danno diritto al credito? Chi lo riconosce?

R. Le somme percepite dai lavoratori a titolo di cassa integrazione guadagni, indennità di mobilità e indennità di disoccupazione costituiscono proventi conseguiti in sostituzione di redditi di lavoro dipendente e, in base al comma 2 dell'art. 6 del TUIR, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti.

I percettori di dette somme hanno diritto alle detrazioni per lavoro dipendente previste dal comma 1 dell'art. 13 del TUIR. A tal riguardo il Ministero delle finanze ha specificato che le detrazioni competono nell'anno in cui i redditi per i quali sono concesse sono assoggettati a tassazione, ciò anche con riferimento ai redditi sostitutivi di quelli di lavoro dipendente, quali, ad esempio, le indennità e somme erogate dall'INPS o da altri Enti, per le quali le detrazioni spettano in relazione ai giorni che danno diritto all'indennità (ad esempio, per l'indennità di disoccupazione, con riferimento ai giorni di disoccupazione che hanno dato diritto alla corresponsione dell'indennità) e alle borse di studio (circolare n. 3/E del 1998).

Ciò premesso, si evidenzia che per espressa previsione dell'articolo 1 del decreto, il credito "è rapportato al periodo di lavoro nell'anno" (comma 2) e che le disposizioni "si applicano per il

solo periodo d'imposta 2014" (comma 3). Considerato che le indennità in esame costituiscono reddito di lavoro dipendente e danno diritto alle relative detrazioni, si ritiene che il credito vada calcolato per le erogazioni effettuate nel 2014, tenendo conto dei giorni che danno diritto alle indennità.

L'ente erogatore, in qualità di sostituto d'imposta, è tenuto a riconoscere il credito "in via automatica", determinando la spettanza del credito e il relativo importo sulla base dei dati reddituali a sua disposizione (cfr. circolare n. 8/ del 2014, par. 3). L'ente che corrisponde i redditi che danno diritto al credito, quindi, nel calcolarne la spettanza e l'importo da erogare, dovrà avvalersi dei dati a propria disposizione riguardanti i redditi percepiti dal lavoratore (ad esempio, i dati desunti dal casellario delle pensioni o quelli relativi a prestazioni previdenziali direttamente erogate ai medesimi lavoratori).

Resta fermo che i contribuenti che non hanno i presupposti per il riconoscimento del beneficio, sono tenuti a darne comunicazione al sostituto d'imposta il quale potrà recuperare il credito eventualmente erogato dagli emolumenti da corrispondere nei periodi di paga successivi a quello nel quale è resa la comunicazione e, comunque, entro i termini di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno o di fine rapporto (cfr. circolare n. 8/E del 2014, par. 6).

1.4. Eredi del lavoratore

D. Per un lavoratore deceduto ad aprile, per i primi mesi dell'anno spetta il credito agli eredi? Come lo devono considerare gli eredi?

R. In base al comma 2 dell'articolo 1 del decreto, il credito "è rapportato al periodo di lavoro nell'anno". Con la circolare 8/E del 2014, par. 5, è stato specificato che la possibilità di richiedere il credito nella dichiarazione dei redditi si applica anche ai contribuenti per i quali il credito in commento, spettante per l'anno d'imposta 2014, non sia stato riconosciuto, in tutto o in parte, dai sostituti d'imposta, ad esempio perché relativo a un rapporto di lavoro cessato prima del mese di maggio. Il credito spetta, quindi, anche ai lavoratori deceduti in relazione al loro periodo di lavoro nel 2014 e sarà calcolato nella dichiarazione dei redditi del lavoratore deceduto presentata da uno degli eredi, secondo modalità che saranno specificate nel relativo modello.

Nel caso in cui il lavoratore sia deceduto dopo l'inizio dell'erogazione del credito da parte sostituto d'imposta, la parte di credito eventualmente maturata nel periodo di paga in cui è avvenuto il decesso, e materialmente percepita dagli eredi, continua a mantenere la sua qualificazione fiscale e, quindi, non costituisce reddito per gli stessi.

1.5. Interessi su crediti da lavoro

D. Come devono essere considerate le somme di cui all'art. 429, ultimo comma, del c.p.c., considerate equiparate al reddito di lavoro dipendente in base all'art. 49, comma 2, lett. b), del TUIR?

R. L'art. 429, ultimo comma, del c.p.c. prevede che il giudice, quando pronuncia sentenza di condanna al pagamento di somme di denaro per crediti di lavoro, deve determinare, oltre gli interessi nella misura legale, il maggior danno subito dal lavoratore per la diminuzione di valore del suo credito, condannando al pagamento della somma relativa con decorrenza dal giorno della maturazione del diritto. Si tratta, in sostanza, degli interessi su crediti di lavoro e della rivalutazione, che rientrano nei redditi di lavoro dipendente. Anche per queste somme è necessario verificare se spettino le detrazioni per lavoro, come specificato nei paragrafi pre-

cedenti.

I.N.P.S., **Circolare 29 maggio 2014, n. 67** – Art. 1 decreto legge 24 aprile 2014, n. 66. “Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati”. Redditi derivati da prestazioni previdenziali.

Premessa

Sulla G.U. n.95 del 24 aprile 2014 è stato pubblicato il decreto legge n. 66 del 24 aprile 2014 recante “Misure urgenti per la competitività e la giustizia sociale”.

Il provvedimento, entrato in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione, contiene, tra l’altro, disposizioni dirette alla riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati.

1. Quadro normativo

L’articolo 1 della disposizione in oggetto, aggiungendo il comma 1 bis all’art. 13 del T.U.I.R., riconosce, per il solo periodo di imposta 2014, un credito di euro 640 complessivi, ai titolari di reddito da lavoro dipendente e di taluni redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente, la cui imposta lorda determinata su detti redditi, sia di ammontare superiore alle detrazioni da lavoro spettanti.

Tale credito, che non concorre alla formazione del reddito, dovrà essere ripartito tra le retribuzioni erogate successivamente alla data di entrata in vigore del decreto stesso fino al 31.12.2014.

Il decreto prevede che il credito sia riconosciuto, in via automatica, da parte dei sostituti di imposta, senza attendere la richiesta esplicita da parte dei potenziali beneficiari per l’anno 2014.

2. Condizioni necessarie per la concessione del credito

a. Requisiti soggettivi

La norma è volta a concedere un credito a coloro che percepiscono:

- Redditi di lavoro dipendente di cui all’art. 49 del T.U.I.R. comma 1 e comma 2 lett. b);
- Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di cui al comma 1 dell’art. 50, del T.U.I.R. appartenenti alle seguenti categorie:
 - compensi percepiti dai lavoratori soci delle cooperative (lett. a);
 - indennità e compensi percepiti a carico di terzi dai lavoratori dipendenti per incarichi svolti in relazione a tale qualità (lett. b);
 - somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o addestramento professionale (lett. c);
 - redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (lett. c-bis);
 - remunerazioni dei sacerdoti (lett. d);
 - prestazioni pensionistiche di cui al d.lgs. n. 124 del 1993 comunque erogate (lett. h-bis);
 - compensi per lavori socialmente utili in conformità a specifiche disposizioni normative (lett. l).

b. Limiti di reddito

Il contribuente, il cui requisito reddituale rientra nelle tipologie sopra esposte, per avere diritto al credito, deve essere titolare, per l’anno d’imposta 2014, di un reddito complessivo, assunto al netto del reddito dell’unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze, non superiore a 26.000 euro.

Se il reddito complessivo è compreso tra 24.000 e 26.000 euro il credito spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l’importo di 26.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l’importo di 2.000 euro.

Per espressa previsione del comma 2 dell’art. 1 del decreto legge n. 66/2014, il credito è rapportato al periodo di lavoro nell’anno.

c. Regola per la concessione del credito

Per aver diritto al credito i titolari dei redditi di lavoro dipendente devono avere una imposta lorda, determinata su tali redditi, di ammontare superiore alle detrazioni da lavoro loro spettanti in base al comma 1-bis dell'art. 13 del T.U.I.R.

Non rileva la circostanza che l'imposta lorda generata dai redditi da lavoro dipendente o assimilato sia ridotta o azzerata per effetto di detrazioni diverse da quelle da lavoro dipendente previste dall'art. 13 comma 1 del T.U.I.R., come per es. le detrazioni per carichi di famiglia (art. 12 T.U.I.R.).

d. Soggetti esclusi

Per espressa previsione del decreto sono esclusi i titolari di redditi da pensione di cui all'art. 49, comma 2, lett.a) del T.U.I.R. ed i titolari di redditi assimilati al lavoro dipendente diversi da quelli richiamati al paragrafo 2 a) della presente circolare.

Inoltre sono esclusi i titolari di redditi professionali ed in ogni caso i redditi prodotti da titolari di partita IVA in forma autonoma o d'impresa.

Sono, infine, esclusi i cosiddetti "incapienti" ossia coloro che hanno un'imposta lorda, calcolata sui redditi da lavoro dipendente, inferiore o uguale alle detrazioni determinate per il medesimo reddito.

3. Adempimenti del sostituto d'imposta

La circolare n.8/E dell'Agenzia delle Entrate del 28.4.2014, al punto 3 precisa che "i sostituti di imposta, devono determinare la spettanza del credito e il relativo importo sulla base dei dati reddituali a loro disposizione effettuando le verifiche di spettanza del credito e del relativo importo, in base al reddito previsionale e alle detrazioni riferiti alle somme e ai valori che il sostituto corrisponderà durante l'anno, nonché in base ai dati di cui entri in possesso, ad esempio, per effetto di comunicazioni da parte del lavoratore, relative ai redditi provenienti da altri rapporti di lavoro intercorsi nell'anno 2014".

La successiva circolare n. 9/E dell'Agenzia delle Entrate del 14/05/2014 chiarisce, al paragrafo 2, le modalità di calcolo che il sostituto deve adottare per la concessione del credito, anche in relazione a particolari situazioni temporali del rapporto di lavoro.

Tale circolare inoltre precisa che, una volta determinato il credito spettante "non è consentito... dividere l'importo del credito di 640 euro su base annua per le 12 mensilità, ed erogare euro 53,33 per ciascuno degli 8 mesi che vanno da maggio a dicembre 2014 (totale euro 426,67), erogando solo a conguaglio la differenza (euro 213, 33)".

4. Prestazioni a sostegno del reddito

Le prestazioni di sostegno al reddito, come è noto, sono legate al verificarsi di eventi, temporanei ed imprevedibili nella durata, che possono insorgere durante il rapporto di lavoro oppure alla cessazione dello stesso.

Eventi del primo tipo possono dar diritto, per esempio, a prestazioni di cassa integrazione guadagni, malattia e maternità. Rientrano, senz'altro nella seconda casistica le prestazioni di mobilità, disoccupazione ASpl e MiniASpl legate alla cessazione involontaria del rapporto di lavoro e quindi alla perdita del posto di lavoro.

Si precisa che le prestazioni di malattia e maternità possono, ai sensi della normativa vigente, essere erogate direttamente dall'Istituto, sia in costanza del rapporto di lavoro, sia nel caso di cessazione dello stesso.

In merito alle modalità di pagamento di tali prestazioni, in molti casi le stesse sono anticipate dal datore di lavoro e conguagliate con i contributi dovuti all'Istituto. In tale ipotesi il sostituto di imposta è il datore di lavoro che dovrà riconoscere l'eventuale credito spettante.

Per le prestazioni il cui pagamento è, invece, effettuato direttamente all'assicurato sarà l'Istituto che, in qualità di sostituto di imposta ed in applicazione della normativa in oggetto, riconoscerà l'eventuale credito spettante ai potenziali beneficiari.

Quindi, solo tali prestazioni, per le quali l'Istituto effettua il pagamento diretto all'assicurato e

svolge le funzioni di sostituto di imposta (es. indennità di disoccupazione), saranno prese a base per il calcolo del reddito complessivo per l'eventuale riconoscimento del credito in argomento.

Le prestazioni a sostegno del reddito rientrano nell'ambito di applicazione della normativa in oggetto in quanto considerate redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti ai sensi degli artt. 49 e 6 del T.U.I.R. così come già chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 326/1997.

Anche la circolare n. 9/E sopracitata ed allegata alla presente circolare, ha evidenziato che le somme percepite a titolo di cassa integrazione guadagni, disoccupazione e mobilità costituiscono proventi conseguiti in sostituzione di redditi da lavoro dipendente, che, in virtù del comma 2 dell'art. 6 del T.U.I.R., sono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti. Peraltro anche i percettori di prestazioni a sostegno del reddito hanno diritto alle detrazioni di cui al comma 1 dell'art. 13 del T.U.I.R., le quali competono nell'anno in cui i redditi vengono erogati e sono assoggettate a tassazione corrente.

Per la determinazione del credito il decreto legge prevede che lo stesso sia rapportato "al periodo di lavoro nell'anno" (art. 1 comma 2 del decreto legge n. 66/2014) e che le disposizioni si applicano per il solo periodo di imposta 2014 (comma 3). La circolare n.8/E dell'Agenzia delle Entrate precisa che il credito va calcolato "in relazione alla durata, eventualmente inferiore all'anno, del rapporto di lavoro considerando il numero di giorni lavorati nell'anno".

Nel caso delle prestazioni a sostegno del reddito, sia quelle erogate in costanza di rapporto di lavoro che quelle erogate a seguito di cessazione dello stesso, la precitata circolare n. 9/E precisa che per le indennità erogate dall'Istituto le detrazioni spettano in relazione ai giorni indennizzati, ad esempio, per l'indennità di disoccupazione, con riferimento ai giorni di erogazione della prestazione.

In ossequio alla normativa vigente l'Istituto, in qualità di sostituto di imposta, è tenuto a riconoscere in via automatica il credito determinando la spettanza ed il relativo importo sulla base dei dati a disposizione riguardanti i redditi percepiti dal lavoratore, quali i dati relativi alle prestazioni erogate ed i dati desunti dal casellario delle pensioni.

Gli assicurati che non hanno i presupposti per il riconoscimento del beneficio sono tenuti a darne comunicazione all'INPS, sostituto di imposta, il quale potrà recuperare il credito eventualmente erogato dagli emolumenti successivi e, comunque, entro i termini di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno.

4.1 Tipologie di prestazioni a sostegno del reddito e modalità di calcolo del credito

Come già evidenziato le prestazioni a sostegno del reddito sono legate al verificarsi di eventi, temporanei ed imprevedibili nella durata, che possono insorgere durante il rapporto di lavoro oppure alla cessazione dello stesso. Tale peculiarità ha effetti sul calcolo del reddito previsionale.

Ai fini della determinazione del credito, pertanto, le prestazioni a sostegno del reddito possono essere distinte in due categorie:

a) le prestazioni per le quali il credito sarà determinato utilizzando il calcolo del "reddito previsionale".

Per tali fattispecie si terrà conto della durata teorica della prestazione spettante all'assicurato non oltre il 31.12.2014 o altra data precedente se la scadenza è anteriore.

Rientrano in tale categoria, ove si accertino i requisiti previsti per il riconoscimento del credito indicati al paragrafo 2 della presente circolare :

- indennità di disoccupazione ASpl e MiniASpl di cui all'art. 2 della legge n. 92/2012;
- indennità di mobilità ordinaria di cui all'art. 7 della legge n. 223/1991;
- trattamenti di disoccupazione speciali per l'edilizia di cui all'art. 11 della legge 223/1991, di cui all' art. 3 comma 3 del decreto legge n. 299/1994 convertito in legge n. 451/1994;

- sussidi per lavoratori socialmente utili, sussidi straordinari o speciali, sussidi erogati in attuazione di programmi di Welfare to Work;
- crediti da lavoro di cui agli artt. 1 e 2 del d.lgs. n. 80/1992 (cd. ultime tre mensilità) pagati a carico del Fondo di garanzia;
- indennità di maternità per congedo obbligatorio di cui agli artt. 16, 17 e 26 del d.lgs. n. 151/2001;
- congedo obbligatorio del padre ai sensi dell'art. 4, comma 24, lett. a) della legge 28 giugno 2012, n. 92.

b) le prestazioni per le quali il credito verrà determinato in base ai dati disponibili e nel momento in cui si verifichi il requisito di accesso alla soglia minima del reddito complessivo per il quale l'imposta lorda sia di ammontare superiore alle detrazioni da lavoro dipendente come previsto dall'art. 13 del T.U.I.R.

Rientrano in tale categoria le prestazioni legate alle integrazioni salariali per le quali non si conosce in via previsionale la durata della prestazione né l'effettiva fruizione da parte del singolo lavoratore. Infatti per tali prestazioni sono previsti provvedimenti di autorizzazione concessi all'Azienda e non al singolo lavoratore. Preventivamente, non sarà possibile determinare, per il singolo lavoratore, i periodi di sospensione dell'attività lavorativa e quindi il relativo reddito previsionale. In tali ipotesi il riconoscimento del credito sarà effettuato in base ai singoli pagamenti mensilmente effettuati.

Rientrano in tale modalità di calcolo tutte le tipologie di integrazione salariale (CIG ordinaria, CIG straordinaria e CIG in deroga), naturalmente solo quelle a pagamento diretto.

Sono ricomprese in questa categoria, tra le altre, l'indennità di malattia, l'indennità di congedo parentale, il congedo facoltativo del padre, le indennità antitubercolari TBC, i permessi ex lege 104/1992, le prestazioni di congedo straordinario ed i trattamenti di disoccupazione agricola.

4.2 Prestazioni a sostegno del reddito escluse

Restano escluse dall'ambito di applicazione della normativa alcune tipologie di prestazioni a sostegno del reddito di seguito indicate.

a) Le prestazioni a sostegno del reddito soggette a tassazione separata di cui all'art. 17 del T.U.I.R.:

- TFR Fondo di garanzia di cui all'art. 2 della legge n. 297/1982;
- TFR esattoriali di cui alla legge n. 377/1958;
- Una Tantum co.co.pro di cui all'art. 2 commi 51 e ss. della legge n. 92/2012;
- Pagamenti arretrati delle prestazioni di cui al paragrafo 4.1 se rientrano nel regime fiscale di cui all'art. 17 del T.U.I.R.

a.1) Pagamenti anticipati delle indennità in unica soluzione

Vi sono alcune ipotesi in cui in base alla normativa vigente è previsto il pagamento anticipato dell'indennità al fine di incentivare l'avvio di un'attività di lavoro autonomo dell'assicurato.

Rientrano in tali ipotesi:

a.1.1) l'anticipazione dell'indennità ASpl e Mini ASpl (art. 2, comma 19 della legge n. 92/2012);

a.1.2) l'anticipazione dell'indennità di mobilità (art. 7, comma 5 della legge n. 223/1991);

a.1.3) l'anticipazione del compenso/sussidio in favore degli L.S.U. per avviare l'autoimpiego (D.l. 28 maggio 1998);

a.1.4) l'anticipazione del sussidio concesso in attuazione di programmi di Welfare to work e di sussidi straordinari o speciali concessi dalle Regioni, per finanziare l'autoimpiego dei beneficiari degli stessi.

Anche tale tipologia di indennità non rientra nel campo di applicazione della normativa del credito di cui all'art. 1 del decreto legge n. 66/2014, in quanto è previsto il regime fiscale della tassazione separata.

Per quanto concerne, in particolare l'anticipazione di cui al punto a.1.1) sopra elencato, si segnala che l'art. 2, comma 19, della legge n. 92/2012 prevede – in via sperimentale per ciascuno degli anni 2013, 2014 e 2015 – che il lavoratore avente diritto alla corresponsione delle indennità di disoccupazione in ambito ASpl possa richiedere la liquidazione anticipata in un'unica soluzione degli importi del relativo trattamento non ancora percepiti, al fine di intraprendere un'attività di lavoro autonomo, ovvero per avviare un'attività in forma di auto impresa o di micro impresa o per associarsi in cooperativa. Tale possibilità è riconosciuta nel limite massimo di 20 milioni di euro per ciascuno degli anni 2013, 2014 e 2015.

Tale anticipazione, come tutte le altre forme di indennità anticipata previste nelle lettere sopra elencate a.1.1) – a.1.4), non è più funzionale al sostegno dello stato di bisogno che nasce dalla disoccupazione e quindi perde la connotazione di tipica prestazione di sicurezza sociale, per assumere la natura di contributo finanziario per lo sviluppo dell'autoimprenditorialità.

Proprio tale orientamento è stato sancito dalla Suprema Corte di Cassazione, seppur con riferimento all'anticipazione della indennità di mobilità ma analogamente esteso a tutte le altre tipologie di anticipazione, laddove è stato deciso che “l'erogazione in una unica soluzione ed in via anticipata dell'indennità non è più funzionale al sostegno dello stato di bisogno che nasce dalla disoccupazione e quindi perde la connotazione di tipica prestazione di sicurezza sociale, per assumere la natura di contributo finanziario, destinato a sopperire alle spese iniziali di un'attività che il lavoratore in mobilità svolge in proprio e tale resta la sua funzione sia che venga svolta un'attività di artigiano, ovvero di commerciante o ancora attività imprenditoriale (ex pluribus Corte di Cassazione n.9007 del 2002)”.

Sempre con riferimento all'anticipazione dell'indennità ASpl e MiniASpl, si segnala che la peculiare natura dell'erogazione in una unica soluzione ed in via anticipata è, altresì, rafforzata dal particolare regime finanziario e contributivo previsto. Ai sensi dell'art. 2, comma 19, della legge n. 92/2012, infatti, il beneficio dell'anticipazione di cui trattasi attinge ad apposite risorse finanziarie nel limite massimo complessivo di 20 milioni di euro annui, per ciascuno degli anni 2013, 2014 e 2015; inoltre per il periodo di trattamento anticipato non spettano né le prestazioni accessorie come gli Assegni al Nucleo Familiare, né la contribuzione figurativa.

b) Sono ancora da escludere dall'ambito di applicazione della normativa del credito in argomento, in quanto costituiscono redditi da lavoro autonomo e non sono redditi da lavoro dipendente o assimilati di cui agli artt. 49 comma 1 e comma 2 lett.b) e 50 comma 1 del T.U.I.R.:

- Indennità di maternità per lavoratrici autonome (artigiane e commercianti, imprenditrici agricole professionali, coltivatrici dirette, colone, mezzadre);
- Indennità di maternità e indennità di malattia per gli assicurati iscritti alla gestione separata, in qualità di liberi professionisti e titolari di partite IVA.

Nelle suddette ipotesi tali indennità seguono le caratteristiche del reddito principale ai fini fiscali.

c) Vi sono, infine, prestazioni a sostegno del reddito esenti ai fini fiscali che, in quanto tali, non sono soggette alla normativa del credito di cui al decreto legge n. 66/2014.

Tali :

- i trattamenti di famiglia, in quanto redditi esclusi dalla base imponibile ai sensi dell' art.12 del T.U.I.R.;
- l'assegno di maternità e per il nucleo familiare concesso dai Comuni (art. 19 del d.p.c.m. n. 452/2000);
- l'assegno di maternità dello Stato concesso dall'INPS (art. 2 comma 6 d.p.c.m. n. 452/2000).

5. Prestazioni di accompagnamento alla pensione

5.1 Assegni straordinari di sostegno al reddito

Gli assegni straordinari sono misure di sostegno del reddito di accompagnamento alla pensione nell'ambito dei processi di ristrutturazione aziendale e per fronteggiare situazioni di crisi

occupazionale. Sono erogati dai Fondi di solidarietà di cui all'articolo 2, comma 28, della legge n. 662 del 23 dicembre 1996, come modificato dall'art. 3 della legge n. 92 del 28 giugno 2012. La corresponsione degli assegni straordinari di sostegno al reddito, a soggetti individuati sulla base di requisiti di anzianità, rappresenta una misura atta a sostenere il lavoratore al fine di risarcirlo, almeno parzialmente, della perdita delle retribuzioni subite per effetto della cessazione in via anticipata del rapporto di lavoro.

Le somme in argomento, pertanto, sono inquadrate sotto il profilo fiscale tra le somme che sostituiscono il reddito di lavoro dipendente che, in base al principio contenuto nell'articolo 6, comma 2, del T.U.I.R. sono assoggettate al medesimo trattamento tributario applicabile ai redditi sostituiti, ovvero a tassazione ordinaria.

In particolare, si tratta degli assegni straordinari erogati in forma rateale dal Fondo ex monopoli di Stato, dal Fondo imprese di riscossione dei tributi erariali, dal Fondo Ferrovie dello Stato, dal Fondo imprese di assicurazione, come da pareri resi dall'Agenzia delle entrate (v. da ultimo nota Agenzia delle entrate n. 954-163765/2011). Rientrano, quindi, nell'ambito di applicazione del credito di cui all'art. 1 del decreto legge n. 66 del 24 aprile 2014, laddove ricorrano tutte le altre condizioni previste dalla legge per il riconoscimento del beneficio.

Restano esclusi gli assegni straordinari erogati dai Fondi bancari e dal Fondo Poste italiane in quanto assoggettati al regime della tassazione separata.

5.2 Prestazione di esodo ex art. 4, commi da 1 a 7-ter, della legge n. 92/2012 per i lavoratori prossimi a pensione

Anche a tale prestazione di esodo, che ha lo scopo di attuare nei casi di eccedenza di personale interventi in favore dei dipendenti più prossimi alla pensione, si applica il regime della tassazione ordinaria con riconoscimento delle detrazioni spettanti per lavoro dipendente (v. paragrafo 12 della circolare n. 119/2013). Pertanto, trova applicazione il credito in argomento, laddove ricorrano tutte le altre condizioni previste dalla legge per il riconoscimento del beneficio.

6. Prestazioni pensionistiche

Fra i redditi assimilati i cui percettori sono ammessi al beneficio in argomento sono ricomprese le prestazioni pensionistiche complementari di cui al D.Lgs. 21 aprile 1993 n.124 e le pensioni integrative qualificate come fondi di previdenza complementare a seguito della sentenza della Cassazione, sezione tributaria n. 13095/2006 recepita dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 25 del 26 giugno 2006.

Tali ultime prestazioni a carattere integrativo sono corrisposte dall'INPS in favore degli ex dipendenti. L'Istituto provvederà, pertanto, a corrispondere il beneficio al verificarsi delle condizioni richieste, ai titolari delle pensioni integrative di categoria 094-PI.

Gli Enti, diversi dall'INPS, erogatori di prestazioni complementari o integrative provvederanno all'eventuale riconoscimento del credito sulla base dei redditi messi a loro disposizione da parte del Casellario Centrale Pensioni per l'anno corrente.

Tali elementi consentono agli Enti sostituti di imposta di effettuare sia il calcolo relativo alla capienza sul proprio trattamento, sia il calcolo relativo al superamento del reddito complessivo, limitatamente ai redditi da pensione.

7. Pluralità di sostituti di imposta

Può verificarsi il caso di un assicurato che abbia diritto ad una prestazione previdenziale nel corso del 2014 ed abbia intrattenuto anche un rapporto di lavoro nell'anno 2014.

In tali ipotesi, in virtù di quanto sancito dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n.9/E, se il percettore di prestazioni previdenziali presenta il CUD, all'uopo rilasciatogli dal datore di lavoro ai sensi dell'art. 4 del D.P.R. 322/1998, l'Istituto terrà conto dei dati ivi esposti per calcolare la spettanza del credito e l'importo. Dall'importo del credito spettante dovrà essere detratto quanto eventualmente riconosciuto dall'altro sostituto di imposta.

Nel caso in cui non venga prodotto il CUD relativo all'eventuale rapporto di lavoro intrattenu-

to, l'INPS determinerà la spettanza del credito e l'importo in base ai soli dati reddituali a propria disposizione.

Il soggetto sostituito è tenuto a comunicare al nuovo sostituto di non avere i presupposti per il riconoscimento del credito per il superamento della soglia di reddito (sommando i redditi derivanti dal rapporto di lavoro e dalla prestazione previdenziale percepita).

Inoltre, come previsto dalla circolare dell'Agenzia succitata, nel caso in cui il soggetto sia titolare contestualmente di redditi derivanti da rapporti di lavoro e prestazioni previdenziali – queste ultime limitatamente a quelle che danno diritto al credito (di cui ai paragrafi 4.1, 5 e 6 della presente circolare) – che, isolatamente considerati danno diritto al credito, ma complessivamente superano la soglia massima consentita, non sussistendo il presupposto per il riconoscimento del credito, il soggetto sostituito è tenuto a dare comunicazione della circostanza ai sostituti di imposta che, sulla base della comunicazione ricevuta, non riconosceranno il credito.

Laddove, invece, l'importo del reddito complessivo non superi la soglia massima consentita sussiste il presupposto per il riconoscimento del credito ed il soggetto sostituito è tenuto a chiedere ad uno dei due sostituti di imposta di non riconoscere il credito che sarà, invece, riconosciuto da un solo sostituto di imposta.

8. Ricalcolo delle condizioni di spettanza del credito

Così come previsto dalla circolare n. 9/E dell'Agenzia delle Entrate, a fronte di variazioni del reddito riferite a somme e valori che saranno corrisposti durante l'anno, ed a fronte dei dati di cui l'INPS, in qualità di sostituto di imposta, entra in possesso, potrà effettuare il ricalcolo del credito spettante per recuperarlo nei periodi di paga successivi a quello di erogazione del credito anche prima del conguaglio di fine anno.

Se per effetto di tali variazioni il percettore di prestazioni previdenziali matura il diritto al credito in precedenza non spettante, l'INPS, in qualità di sostituto di imposta, lo riconoscerà in via automatica in occasione del primo pagamento utile o, in mancanza, in sede di conguaglio di fine anno.

9. Comunicazioni del soggetto

9.1 L'Istituto, in qualità di sostituto di imposta, in ossequio alla normativa vigente, riconoscerà, in via automatica, il credito determinando la spettanza ed il relativo importo sulla base dei dati a disposizione riguardanti i redditi percepiti dall'assicurato, quali i dati relativi alle prestazioni erogate ed i dati desunti dal casellario delle pensioni.

Gli assicurati che non hanno i presupposti per il riconoscimento del beneficio sono tenuti a darne comunicazione all'Istituto, il quale potrà recuperare il credito, eventualmente erogato, dai pagamenti successivi e, comunque, entro i termini di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno.

9.2 Se l'assicurato è titolare oltre che di redditi da prestazioni previdenziali anche di altri redditi derivanti da rapporti di lavoro contestuali, redditi che isolatamente considerati danno diritto al credito ma complessivamente superano la soglia massima consentita, non sussistendo il presupposto per il riconoscimento del credito, lo stesso, come previsto dalla circolare n.9/E sopraccitata, è tenuto a dare comunicazione della circostanza al datore di lavoro e all'INPS, che, sulla base della comunicazione ricevuta, non riconosceranno il credito.

Laddove, invece, l'importo del reddito complessivo non superi la soglia massima consentita sussiste il presupposto per il riconoscimento del credito e l'assicurato è tenuto a chiedere ad uno dei due sostituti di imposta di non riconoscere il credito che sarà, invece, riconosciuto da un solo sostituto di imposta.

2. Il credito di cui al comma precedente è rapportato al periodo di lavoro nell'anno.

Agenzia delle Entrate, **Circolare 28 aprile 2014, n. 8/E** – Art. 1 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66 - *Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati*

3. LE MODALITÀ DI DETERMINAZIONE DEL CREDITO

I sostituti di imposta devono determinare la spettanza del credito e il relativo importo sulla base dei dati reddituali a loro disposizione. In particolare, i sostituti d'imposta devono effettuare le verifiche di spettanza del credito e del relativo importo in base al reddito previsionale e alle detrazioni riferiti alle somme e valori che il sostituto corrisponderà durante l'anno, nonché in base ai dati di cui i sostituti d'imposta entrano in possesso, ad esempio, per effetto di comunicazioni da parte del lavoratore, relative ai redditi rivenienti da altri rapporti di lavoro intercorsi nell'anno 2014.

Per espressa previsione del comma 2 dell'articolo 1 del decreto, il credito "è rapportato al periodo di lavoro nell'anno". Per tale ragione, ove ricorrano i presupposti per fruirne, il credito di euro 640, o il minore importo spettante per effetto della riduzione prevista per i titolari di reddito complessivo superiore a euro 24.000 ma non a euro 26.000, deve essere rapportato in relazione alla durata, eventualmente inferiore all'anno, del rapporto di lavoro, considerando il numero di giorni lavorati nell'anno.

Al riguardo si precisa che il calcolo del periodo di lavoro nell'anno 2014 va effettuato tenendo conto delle ordinarie regole applicabili a ciascuna tipologia di reddito beneficiaria, non prevedendo il decreto delle deroghe a tal riguardo.

Agenzia delle Entrate, [Circolare 28 aprile 2014, n. 9/E](#) – Art. 1 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66 - Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati - Ulteriori chiarimenti

2. CALCOLO DEL CREDITO

2.1. Calcolo del credito da erogare nel periodo di paga

D. Si chiede di conoscere le modalità di calcolo del credito da erogare in ciascun periodo di paga che devono seguire i sostituti d'imposta.

R. In base alle disposizioni introdotte dal decreto occorre calcolare il credito spettante al lavoratore su base annua e successivamente determinare l'importo che il sostituto deve erogare in ciascun periodo di paga. In particolare, i sostituti d'imposta che erogano i redditi che danno diritto al credito devono:

- verificare la "capienza" dell'imposta lorda sui redditi da lavoro rispetto alle detrazioni per lavoro (comma 1-bis dell'art. 13);
- calcolare l'importo del credito spettante in relazione al reddito complessivo (comma 1-bis dell'art. 13), tenendo conto che il credito va rapportato al periodo di lavoro nell'anno (comma 3 dell'art. 1 del decreto);
- determinare l'importo da erogare in ciascun periodo di paga (commi 3 e 4 dell'art. 1 del decreto).

Per quanto concerne il primo punto (verifica della "capienza"), si precisa che i termini di confronto devono essere omogenei e, quindi, occorre calcolare le detrazioni spettanti in base ai soli redditi che danno potenzialmente diritto al credito. In sostanza, l'imposta lorda sui redditi di lavoro dipendente e assimilati deve essere di importo superiore alle detrazioni calcolate su un reddito complessivo formato dai medesimi redditi che hanno determinato l'imposta lorda stessa.

In relazione al secondo punto (calcolo del credito spettante), il comma 1-bis dell'art. 13 del TUIR prevede che se il reddito complessivo:

- non è superiore a 24.000 euro, il credito è di importo pari a 640 euro;
- è superiore a 24.000 euro ma non a 26.000 euro, il credito di 640 euro spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 26.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 2.000 euro.

Ad esempio, per un lavoratore impiegato per l'intero 2014 il cui reddito complessivo è di 24.800 euro, l'importo del credito spettante è pari a:

$$\text{credito} = 640 \times [(26.000 - 24.800)/2.000] = 640 \times 1.200/2000 = 640 \times 0,6 = 384.$$

Per un lavoratore impiegato per l'intero 2014 il cui reddito complessivo è di 25.200 euro,

l'importo del credito spettante è pari a:

$$\text{credito} = 640 \times [(26.000 - 25.200)/2.000] = 640 \times 800/2000 = 640 \times 0,4 = 256$$

L'importo del credito si azzera al raggiungimento di un livello di reddito complessivo pari a 26.000 euro.

Se il periodo di lavoro nell'anno 2014 è inferiore a 365 giorni, l'importo del credito spettante, come precedentemente determinato, deve essere parametrato al numero dei giorni di lavoro dell'anno, calcolati tenendo conto delle regole ordinariamente applicabili per l'applicazione delle detrazioni previste dall'art. 13 del TUIR.

Ad esempio, un lavoratore il cui reddito complessivo è di euro 22.000 e che:

- ha cessato il rapporto di lavoro il 30 aprile 2014 (120 giorni di lavoro nel 2014) avrà diritto soltanto a parte del credito, pari a euro $640/365 \times 120 =$ euro 210,41;
- ha iniziato un rapporto di lavoro a tempo indeterminato il 3 giugno 2014 (212 giorni di lavoro del 2014) avrà diritto soltanto a parte del credito, in quanto euro $640/365 \times 212 =$ euro 371,73.

In relazione al terzo punto (erogazione del credito da parte dei sostituti d'imposta), il comma 4 dell'art. 1 del decreto prevede che i sostituti d'imposta riconoscono il credito *"ripartendolo fra le retribuzioni erogate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto, a partire dal primo periodo di paga utile"*, mentre il successivo comma 5 prevede che il credito *"è attribuito sugli emolumenti corrisposti in ciascun periodo di paga rapportandolo al periodo stesso"*.

Con la circolare n. 8/E del 2014, considerata la data di entrata in vigore del decreto, è stato specificato che i sostituti d'imposta riconosceranno il credito spettante ai beneficiari a partire dalle retribuzioni erogate nel mese di maggio. Solo nella particolare ipotesi in cui ciò non sia possibile per ragioni esclusivamente tecniche legate alle procedure di pagamento delle retribuzioni, i sostituti riconosceranno il credito a partire dalle retribuzioni erogate nel successivo mese di giugno, ferma restando la ripartizione dell'intero importo del credito spettante tra le retribuzioni dell'anno 2014.

Per la ripartizione del credito spettante, come in precedenza determinato, tra i periodi di paga che vanno da maggio a dicembre (o da giugno a dicembre), o comunque tra i periodi di paga interessati in relazione all'eventuale durata infrannuale del rapporto di lavoro, occorre considerare che il credito deve essere parametrato al numero di giorni lavorati nell'anno.

Ne consegue che la ripartizione del credito spettante tra i periodi di paga potrà avvenire tenendo conto del numero di giorni lavorati in ciascun periodo di paga.

Ad esempio, per le erogazioni da maggio a dicembre 2014 (245 giorni), per trovare l'importo da erogare nel mese il credito complessivamente spettante dovrebbe essere diviso per 245 e poi moltiplicato per i giorni di ciascun mese. Supponendo un importo del credito spettante complessivamente pari a 640 euro, l'importo del credito erogato in ciascun periodo di paga sarà pari a euro $640/245 \times 31 = 80,98$ per i mesi di maggio, luglio, agosto, ottobre e dicembre, e pari a euro $640/245 \times 30 = 78,37$ per i mesi di giugno, settembre e novembre. Per le erogazioni da giugno a dicembre 2014 (214 giorni), l'importo del credito erogato in ciascun periodo di paga sarà pari a euro $640/214 \times 31 = 92,71$ per i mesi di luglio, agosto, ottobre e dicembre, e pari a euro $640/214 \times 30 = 89,72$ a giugno, settembre e novembre.

Il medesimo criterio di calcolo vale anche per i periodi di lavoro infrannuali. Ad esempio, per un rapporto di lavoro che inizia il 15 maggio 2014 e termina il 15 settembre 2014, per un totale di 124 giorni di lavoro, supponendo un reddito complessivo fino a 24.000 euro, il credito spettante parametrato al numero di giorni lavorati è pari a euro $640/365 \times 124 = 217,42$, da ripartire in base ai giorni di lavoro in ciascun mese: 29,81 euro per i 17 giorni di maggio; 52,60 euro per i 30 giorni di giugno; 54,36 euro per i 31 giorni di luglio e agosto; 26,30 euro per i 15 giorni di settembre.

Per semplicità di applicazione, è comunque possibile utilizzare anche altri criteri, purché ogget-

tivi e costanti, ferma restando la ripartizione dell'intero importo del credito spettante tra le retribuzioni dell'anno 2014.

Ad esempio, è possibile ripartire l'importo del credito spettante considerando il numero dei periodi di paga in cui il credito stesso è erogato.

Per i rapporti di lavoro che si protraggono per l'intero anno 2014, in cui non appare rilevante ai fini in esame la considerazione dell'esatto numero dei giorni di ciascun mese, l'importo del credito di 640 euro su base annua potrà essere erogato per un importo pari a 80 euro al mese per ciascuno degli 8 mesi che vanno da maggio a dicembre 2014. Ovviamente, se l'erogazione avvenisse per motivi tecnici nei 7 mesi da giugno a dicembre 2014 l'importo sarebbe di 91,43 euro al mese.

Non è consentito, invece, dividere l'importo del credito di 640 euro su base annua per le 12 mensilità, ed erogare euro 53,33 per ciascuno degli 8 mesi che vanno da maggio a dicembre 2014 (totale euro 426,67), erogando solo a conguaglio la differenza (euro 213, 33).

2.2. Calcolo del credito e precedenti rapporti di lavoro

D. Si chiede di conoscere come si debba comportare un sostituto d'imposta in caso di assunzione nel corso del 2014 di un lavoratore che abbia intrattenuto un precedente rapporto di lavoro nel medesimo anno.

R. Si premette che in base all'art. 4 del DPR n. 322 del 1998, i sostituti d'imposta sono tenuti al rilascio del CUD entro dodici giorni dalla richiesta degli interessati in caso di interruzione del rapporto di lavoro. Fino alla data di pubblicazione del modello CUD 2015 per il periodo d'imposta 2014, l'importo del credito erogato al lavoratore, nonché quello maturato e non erogato, dovranno essere indicati nelle annotazioni del CUD 2014 con codice ZZ.

Se l'interessato consegna il CUD al nuovo datore di lavoro, quest'ultimo dovrà tenere conto dei dati ivi esposti per calcolare la spettanza del credito e il relativo importo.

In questo caso, la verifica della "capienza" dell'imposta lorda rispetto alle detrazioni per lavoro dipendente e assimilato andrà effettuata tenendo conto anche dell'importo del reddito e dei giorni per cui spettano le detrazioni per lavoro, indicati nel CUD relativo al precedente rapporto di lavoro, così come la determinazione dell'importo del credito spettante in relazione al reddito complessivo andrà effettuata tenendo conto anche del reddito indicato nel medesimo CUD.

Dall'importo del credito spettante dovrà essere detratto quanto eventualmente riconosciuto dal precedente sostituto d'imposta. L'importo del credito residuo da erogare dovrà essere ripartito tra i periodi di paga, tenendo conto del numero di giorni lavorati in ciascun periodo di paga, secondo le modalità indicate nel paragrafo precedente.

Se il nuovo assunto non produce il CUD relativo al precedente rapporto di lavoro il sostituto d'imposta è tenuto a determinare la spettanza del credito e il relativo importo sulla base dei soli dati reddituali a propria disposizione, fermo restando che il nuovo assunto è tenuto a comunicare al sostituto stesso di non avere i presupposti per il riconoscimento del credito, ad esempio perché sommando i redditi derivanti dai due rapporti di lavoro ha un reddito complessivo superiore a quello che consente il relativo riconoscimento.

2.3. Rapporti di lavoro contestuali

D. Nell'ipotesi in cui un soggetto abbia in corso contemporaneamente più rapporti di lavoro che danno diritto al credito, come si devono comportare i sostituti nei confronti del soggetto?

R. Si premette che il riconoscimento del credito da parte dei sostituti d'imposta è previsto dal decreto "in via automatica" e, quindi, deve essere erogato senza attendere alcuna richiesta esplicita da parte dei beneficiari. Nella circolare n. 8/E del 2014 è stato specificato che i lavoratori che non hanno i presupposti per il riconoscimento del beneficio, ad esempio perché titolari di un reddito complessivo superiore a euro 26.000 derivante da redditi diversi da quelli erogati dal sostituto d'imposta, sono tenuti a darne comunicazione al sostituto d'imposta il quale

potrà recuperare il credito eventualmente erogato dagli emolumenti corrisposti nei periodi di paga successivi a quello nel quale è resa la comunicazione e, comunque, entro i termini di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno o di fine rapporto” (par. 6).

Nei casi in cui un soggetto sia titolare di redditi di lavoro derivanti da più rapporti di lavoro contestuali che isolatamente considerati danno diritto al credito, ma l'importo del reddito complessivamente derivante dai rapporti in essere ecceda quello massimo previsto dal comma 1-bis dell'art. 13 del TUIR, non sussiste il presupposto per il riconoscimento del credito e il lavoratore è tenuto a comunicare detta circostanza ai sostituti d'imposta. Questi ultimi, sulla base della comunicazione ricevuta, non riconosceranno il credito.

Ad esempio, se un soggetto è titolare di due rapporti di collaborazione, per i quali è previsto un compenso, rispettivamente, di euro 12.000 e di euro 18.000, i due sostituti d'imposta devono riconoscere il credito in via automatica. Il lavoratore, tuttavia, sa che sommando il reddito lordo dei due rapporti raggiunge un reddito complessivo di euro 30.000 e non ha diritto al credito. Per effetto di quanto indicato nella circolare, il lavoratore è tenuto a comunicare ai due sostituti d'imposta di non aver diritto al credito.

Nella diversa ipotesi in cui l'importo del reddito complessivamente derivante dai rapporti in essere non ecceda quello massimo previsto dal comma 1-bis dell'art. 13 del TUIR, sussiste il presupposto per il riconoscimento del credito e il lavoratore è tenuto a chiedere a uno dei due sostituti d'imposta di non riconoscere il credito. In tal modo, il credito sarà riconosciuto da un solo sostituto d'imposta.

2.4. Ricalcolo delle condizioni di spettanza del credito

D. Si chiede se sia possibile effettuare il ricalcolo delle condizioni di spettanza del credito già erogato nei periodi di paga successivi, per anticipare il recupero del credito non spettante rispetto al conguaglio di fine anno o di fine rapporto.

R. Il sostituto d'imposta, a fronte di variazioni del reddito o delle detrazioni riferite alle somme e valori che il sostituto stesso corrisponderà durante l'anno, nonché a fronte dei dati di cui entra in possesso, potrà effettuare il ricalcolo del credito spettante e recuperarlo nei periodi di paga successivi a quello di erogazione del credito, anche prima del conguaglio di fine anno o di fine rapporto.

Ad esempio, se l'aumento di retribuzione, derivante da una promozione o da un premio, comporta l'erogazione di un reddito di 26.000 euro o superiore nel corso del 2014, facendo venir meno i presupposti previsti dal comma 1-bis dell'art. 13 del TUIR, il sostituto d'imposta potrà recuperare l'eventuale credito già erogato nei periodi di paga successivi, anche prima del conguaglio di fine anno o di fine rapporto. Si evidenzia che il venir meno dei presupposti per la fruizione del credito potrebbe derivare anche da variazioni in diminuzione della retribuzione, ad esempio per una riduzione dell'orario di lavoro, che abbiano l'effetto di rendere incapiente l'imposta lorda sui redditi da lavoro rispetto alle detrazioni per lavoro.

Si precisa, che se le variazioni di retribuzione, in aumento o in diminuzione, comportano la maturazione a favore del lavoratore del diritto al credito, in precedenza non spettante, il sostituto deve riconoscere il credito in via automatica a partire dal primo periodo di paga utile o, in mancanza, in sede di conguaglio di fine anno o di fine rapporto. Potrebbe essere il caso, ad esempio, di un aumento di retribuzione che rende capiente l'imposta lorda sui redditi da lavoro rispetto alle detrazioni per lavoro, o di una riduzione dell'orario di lavoro che comporta l'erogazione di un reddito inferiore a 26.000 euro nel corso del 2014.

2.5. Redditi assoggettati a cedolare secca

D. Al fine di verificare il limite di 26.000 euro si devono considerare anche i redditi assoggettati a cedolare secca?

R. I redditi assoggettati a cedolare secca devono essere considerati nella determinazione del reddito complessivo rilevante ai fini della verifica della spettanza del credito di cui al comma 1-

bis dell'art. 13 del TUIR. In base al comma 7 dell'art. 3 del d.lgs. n. 23 del 2011, infatti, *“Quando le vigenti disposizioni fanno riferimento, per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, al possesso di requisiti reddituali, si tiene comunque conto anche del reddito assoggettato alla cedolare secca. Il predetto reddito rileva anche ai fini dell'indicatore della situazione economica equivalente (I.S.E.E.) di cui al decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 109.”*

3. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano per il solo periodo d'imposta 2014.

Agenzia delle Entrate, [Circolare 28 aprile 2014, n. 8/E](#) – Art. 1 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66 - *Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati*

PREMESSA

... Il credito in esame è riconosciuto per l'anno 2014, in attesa dell'intervento normativo strutturale da attuare con la legge di stabilità per l'anno 2015.

4. Per l'anno 2014, i sostituti d'imposta di cui agli articoli 23 e 29 del [decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600](#), riconoscono il credito eventualmente spettante ai sensi dell'articolo 13 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), come modificato dal presente decreto, ripartendolo fra le retribuzioni erogate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto, a partire dal primo periodo di paga utile. Il credito di cui all'articolo 13, comma 1-bis, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), è riconosciuto, in via automatica, dai sostituti d'imposta di cui agli articoli 23 e 29 del [decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600](#).

Art. 23 Ritenute sui redditi di lavoro dipendente (Testo in vigore dal 13-7-2011)

1. Gli enti e le società indicati nell'articolo 87, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, le società e associazioni indicate nell'articolo 5 del predetto testo unico e le persone fisiche che esercitano imprese commerciali, ai sensi dell'articolo 51 del citato testo unico, o imprese agricole, le persone fisiche che esercitano arti e professioni nonché il condominio quale sostituto d'imposta, i quali corrispondono somme e valori di cui all'articolo 48 dello stesso testo unico, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa. Nel caso in cui la ritenuta da operare sui predetti valori non trovi capienza, in tutto o in parte, sui contestuali pagamenti in denaro, il sostituto è tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta.
- 1-bis. I soggetti che adempiono agli obblighi contributivi sui redditi di lavoro dipendente prestatore all'estero di cui all'articolo 48, concernente determinazione del reddito di lavoro dipendente, comma 8-bis, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono in ogni caso operare le relative ritenute.
2. La ritenuta da operare è determinata:
 - a) sulla parte imponibile delle somme e dei valori, di cui all'articolo 48 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, esclusi quelli indicati alle successive lettere b) e c), corrisposti in ciascun periodo di paga, con le aliquote dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, ragguagliando al periodo di paga i corrispondenti scaglioni annui di reddito, ed effettuando le detrazioni previste negli articoli 12 e 13 del citato testo unico, rapportate al periodo stesso. Le detrazioni di cui all'articolo 12 del citato testo unico sono riconosciute se il percipiente dichiara di avervi diritto,

indica le condizioni di spettanza, il codice fiscale dei soggetti per i quali si usufruisce delle detrazioni e si impegna a comunicare tempestivamente le eventuali variazioni. *periodo soppresso dalla L. 24 dicembre 2007, n. 244*; La dichiarazione ha effetto anche per i periodi di imposta successivi. L'omissione della comunicazione relativa alle variazioni comporta l'applicazione delle sanzioni previste dall'articolo 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e successive modificazioni.

- b) sulle mensilità aggiuntive e sui compensi della stessa natura, con le aliquote dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, ragguagliando a mese i corrispondenti scaglioni annui di reddito;
 - c) sugli emolumenti arretrati relativi ad anni precedenti di cui all'articolo 16, comma 1, lettera b), del citato testo unico, con i criteri di cui all'articolo 18, dello stesso testo unico, intendendo per reddito complessivo netto l'ammontare globale dei redditi di lavoro dipendente corrisposti dal sostituto al sostituito nel biennio precedente, effettuando le detrazioni previste negli articoli 12 e 13 del medesimo testo unico;
 - d) sulla parte imponibile del trattamento di fine rapporto e delle indennità equipollenti e delle altre indennità e somme di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a), del citato testo unico con i criteri di cui all'articolo 17, comma 1, secondo periodo, e comma 2-bis, terzo periodo, dello stesso testo unico;
 - d-bis) ...;
 - e) sulla parte imponibile delle somme e dei valori di cui all'articolo 48, del citato testo unico, non compresi nell'articolo 16, comma 1, lettera a), dello stesso testo unico, corrisposti agli eredi del lavoratore dipendente, con l'aliquota stabilita per il primo scaglione di reddito.
3. I soggetti indicati nel comma 1 devono effettuare, entro il 28 febbraio dell'anno successivo e, in caso di cessazione del rapporto di lavoro, alla data di cessazione, il conguaglio tra le ritenute operate sulle somme e i valori di cui alle lettere a) e b) del comma 2, e l'imposta dovuta sull'ammontare complessivo degli emolumenti stessi, tenendo conto delle detrazioni eventualmente spettanti a norma degli articoli 12 e 13 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, e delle detrazioni eventualmente spettanti a norma dell'articolo 15 dello stesso testo unico, e successive modificazioni, per oneri a fronte dei quali il datore di lavoro ha effettuato trattenute, nonché, limitatamente agli oneri di cui al comma 1, lettere c) e f), dello stesso articolo, per erogazioni in conformità a contratti collettivi o ad accordi e regolamenti aziendali. In caso di incapacienza delle retribuzioni a subire il prelievo delle imposte dovute in sede di conguaglio di fine anno entro il 28 febbraio dell'anno successivo, il sostituito può dichiarare per iscritto al sostituto di volergli versare l'importo corrispondente alle ritenute ancora dovute, ovvero, di autorizzarlo a effettuare il prelievo sulle retribuzioni dei periodi di paga successivi al secondo dello stesso periodo di imposta. Sugli importi di cui è differito il pagamento si applica l'interesse in ragione dello 0,50 per cento mensile, che è trattenuto e versato nei termini e con le modalità previste per le somme cui si riferisce. L'importo che al termine del periodo d'imposta non è stato trattenuto per cessazione del rapporto di lavoro o per incapacienza delle retribuzioni deve essere comunicato all'interessato che deve provvedere al versamento entro il 15 gennaio dell'anno successivo. *Periodo soppresso dal d.lgs. 23 dicembre 1999, n. 505*. Se alla formazione del reddito di lavoro dipendente concorrono somme o valori prodotti all'estero le imposte ivi pagate a titolo definitivo sono ammesse in detrazione fino a concorrenza dell'imposta relativa ai predetti redditi prodotti all'estero. La disposizione del periodo precedente si applica anche nell'ipotesi in cui le somme o i valori prodotti all'estero abbiano concorso a formare il reddito di lavoro dipendente in periodi d'imposta precedenti. Se concorrono redditi prodotti in più Stati esteri la detrazione si applica

separatamente per ciascuno Stato.

4. Ai fini del compimento delle operazioni di conguaglio di fine anno il sostituto può chiedere al sostituto di tenere conto anche dei redditi di lavoro dipendente, o assimilati a quelli di lavoro dipendente, percepiti nel corso di precedenti rapporti intrattenuti. A tal fine il sostituto deve consegnare al sostituto d'imposta, entro il 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello in cui sono stati percepiti, la certificazione unica concernente i redditi di lavoro dipendente, o assimilati a quelli di lavoro dipendente, erogati da altri soggetti, compresi quelli erogati da soggetti non obbligati ad effettuare le ritenute. *Periodo soppresso dalla L. 30 dicembre 2004, n. 311.* La presente disposizione non si applica ai soggetti che corrispondono trattamenti pensionistici.

5. ...

Art. 24. Ritenuta sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (Testo in vigore dal 1-1-2008)

1. I soggetti indicati nel comma 1, dell'articolo 23, che corrispondono redditi di cui all'articolo 47, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono operare all'atto del pagamento degli stessi, con obbligo di rivalsa, una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche sulla parte imponibile di detti redditi, determinata a norma dell'articolo 48-bis del predetto testo unico. Nel caso in cui la ritenuta da operare sui predetti redditi non trovi capienza, in tutto o in parte, sui contestuali pagamenti in denaro, il sostituto è tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta. Si applicano, in quanto compatibili, tutte le disposizioni dell'articolo 23 e, in particolare, i commi 2, 3 e 4. Sulla parte imponibile dei redditi di cui all'articolo 16, comma 1, lettera c), del medesimo testo unico, la ritenuta è operata a titolo di acconto nella misura del 20 per cento.

1-bis. Sulla parte imponibile dei compensi di cui all'articolo 48-bis, comma 1, lettera d-bis), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è operata una ritenuta a titolo d'imposta con l'aliquota prevista per il primo scaglione di reddito, maggiorata delle addizionali vigenti.

1-ter. Sulla parte imponibile dei redditi di cui all'articolo 47, comma 1, lettera c-bis), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in materia di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, corrisposti a soggetti non residenti, deve essere operata una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30 per cento.

1-quater. Sulla parte imponibile delle prestazioni pensionistiche complementari di cui all'articolo 50, comma 1, lettera h-bis) del TUIR è operata una ritenuta con l'aliquota stabilita dagli articoli 11 e 14 del decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252.

2. 2.

Art. 29. Ritenuta sui compensi e altri redditi corrisposti dallo Stato (Testo in vigore dal 1-1-2005)

1. Le amministrazioni dello Stato, comprese quelle con ordinamento autonomo, che corrispondono le somme e i valori di cui all'articolo 23, devono effettuare all'atto del pagamento una ritenuta diretta in acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti. La ritenuta è operata con le seguenti modalità:

- a) sulla parte imponibile delle somme e dei valori, di cui all'articolo 48, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, esclusi quelli indicati alle successive lettere b) e c), aventi carattere fisso e continuativo, con i criteri e le modalità di cui al comma 2 dell'articolo 23;

- b) sulle mensilità aggiuntive e sui compensi della stessa natura, nonché su ogni altra somma o valore diversi da quelli di cui alla lettera a) e sulla parte imponibile delle indennità di cui all'articolo 48, commi 5, 6, 7 e 8, del citato testo unico, con la aliquota applicabile allo scaglione di reddito più elevato della categoria o classe di stipendio del percipiente all'atto del pagamento o, in mancanza, con l'aliquota del primo scaglione di reddito;

- c) sugli emolumenti arretrati relativi ad anni precedenti di cui all'articolo 16, comma 1, lettera b), del citato testo unico, con i criteri di cui all'articolo 18, dello stesso testo unico, intendendo per reddito complessivo netto l'ammontare globale dei redditi di lavoro dipendente corrisposti dal sostituto al sostituto nel biennio precedente, al netto delle deduzioni di cui

- agli articoli 11 e 12, commi 1 e 2, del medesimo testo unico;
- d) sulla parte imponibile del trattamento di fine rapporto e delle indennità equipollenti e delle altre indennità e somme di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a), del citato testo unico con i criteri di cui all'articolo 17, dello stesso testo unico;
 - e) sulla parte imponibile delle somme e valori di cui all'articolo 48, del citato testo unico, non compresi nell'articolo 16, comma 1, lettera a), dello stesso testo unico, corrisposti agli eredi, con l'aliquota stabilita per il primo scaglione di reddito.
2. Gli uffici che dispongono il pagamento di emolumenti aventi carattere fisso e continuativo devono effettuare entro il 28 febbraio o entro due mesi dalla data di cessazione del rapporto, se questa è anteriore all'anno, il conguaglio di cui al comma 3 dell'articolo 23, con le modalità in esso stabilite. A tal fine, all'inizio del rapporto, il sostituito deve specificare quale delle opzioni previste al comma 3 dell'articolo 23 intende adottare. Ai fini delle operazioni di conguaglio i soggetti e gli altri organi che corrispondono compensi e retribuzioni non aventi carattere fisso e continuativo devono comunicare ai predetti uffici, entro la fine dell'anno e, comunque, non oltre il 12 gennaio dell'anno successivo, l'ammontare delle somme corrisposte, l'importo degli eventuali contributi previdenziali e assistenziali, compresi quelli a carico del datore di lavoro e le ritenute effettuate. Per le somme e i valori a carattere ricorrente la comunicazione deve essere effettuata su supporto magnetico secondo specifiche tecniche approvate con apposito decreto del Ministro del tesoro, di concerto con il Ministro delle finanze. Qualora, alla data di cessazione del rapporto di lavoro, l'ammontare degli emolumenti dovuti non consenta la integrale applicazione della ritenuta di conguaglio, la differenza è recuperata mediante ritenuta sulle competenze di altra natura che siano liquidate anche da altro soggetto in dipendenza del cessato rapporto di lavoro. Si applicano anche le disposizioni dell'articolo 23, comma 4.
 3. Le amministrazioni della Camera dei deputati, del Senato e della Corte costituzionale, nonché della Presidenza della Repubblica e degli organi legislativi delle regioni a statuto speciale, che corrispondono le somme e i valori di cui al comma 1, effettuano, all'atto del pagamento, una ritenuta d'acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche con i criteri indicati nello stesso comma. Le medesime amministrazioni, all'atto del pagamento delle indennità e degli assegni vitalizi di cui all'articolo 47, comma 1, lettera g), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, applicano una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, commisurata alla parte imponibile di dette indennità e assegni, con le aliquote determinate secondo i criteri indicati nel comma 1. Si applicano le disposizioni di cui al comma 2.
 4. Nel caso in cui la ritenuta da operare sui valori di cui ai commi precedenti non trovi capienza, in tutto o in parte, sui contestuali pagamenti in denaro, il sostituito è tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta.
 5. Le amministrazioni di cui al comma 1, e quelle di cui al comma 3, che corrispondono i compensi e le altre somme di cui agli articoli 24, 25, 25-bis, 26 e 28 effettuano all'atto del pagamento le ritenute stabilite dalle disposizioni stesse.

Agenzia delle Entrate, **Circolare 28 aprile 2014, n. 8/E** – Art. 1 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66 - *Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati*

2. I SOSTITUTI DI IMPOSTA TENUTI AL RICONOSCIMENTO DEL CREDITO

L'articolo 1, comma 4, del decreto prevede che, per l'anno 2014, i sostituti d'imposta di cui agli articoli 23 e 29 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, riconoscono il credito eventualmente spettante ai sensi dell'articolo 13 del TUIR, come modificato dall'articolo 1 del decreto, "in via automatica" e "ripartendolo fra le retribuzioni erogate suc-

cessivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto, a partire dal primo periodo di paga utile”.

Si rammenta che ai sensi del primo comma dell’art. 23 del DPR n. 600 del 1973 sono sostituti d’imposta, tenuti ad applicare la ritenuta a titolo d’acconto dell’imposta dovuta dai percipienti sui redditi di lavoro dipendente:

- gli enti e le società indicati nell’art. 73, comma 1, del TUIR;
- le società e associazioni indicate nell’art. 5 del TUIR;
- le persone fisiche che esercitano imprese commerciali, ai sensi dell’art. 55 del TUIR;
- le imprese agricole;
- le persone fisiche che esercitano arti e professioni;
- il curatore fallimentare;
- il commissario liquidatore;
- il condominio.

I medesimi soggetti, in base al primo comma dell’art. 24 del DPR n. 600 del 1973, sono tenuti ad applicare la ritenuta a titolo d’acconto dell’imposta dovuta dai percipienti sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente da essi corrisposti.

Per effetto del richiamo ai sostituti d’imposta di cui all’art. 29 del DPR n. 600 del 1973, sono tenuti a riconoscere il credito anche:

- le amministrazioni dello Stato, comprese quelle con ordinamento autonomo;
- le amministrazioni della Camera dei deputati, del Senato e della Corte costituzionale, nonché della Presidenza della Repubblica e degli organi legislativi delle regioni a statuto speciale.

I soggetti in precedenza indicati, al ricorrere delle condizioni previste dal comma 1-bis dell’art. 13 del TUIR, sono tenuti a riconoscere il credito *“in via automatica”*.

Ciò comporta che i sostituti d’imposta, che erogano le tipologie di redditi che conferiscono ai beneficiari il diritto al credito, devono riconoscere il credito spettante, in aggiunta alle retribuzioni erogate, senza attendere alcuna richiesta esplicita da parte dei beneficiari.

Il credito, per espressa previsione del comma 4 dell’art. 1 del decreto, è riconosciuto *“ripartendolo fra le retribuzioni erogate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto, a partire dal primo periodo di paga utile”*.

Considerata la data di entrata in vigore del decreto, i sostituti d’imposta riconosceranno il credito spettante ai beneficiari a partire dalle retribuzioni erogate nel mese di maggio. Solo nella particolare ipotesi in cui ciò non sia possibile per ragioni esclusivamente tecniche legate alle procedure di pagamento delle retribuzioni, i sostituti riconosceranno il credito a partire dalle retribuzioni erogate nel successivo mese di giugno, ferma restando la ripartizione dell’intero importo del credito spettante tra le retribuzioni dell’anno 2014.

6. Il credito di cui all'articolo 13, comma 1-bis, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), è attribuito sugli emolumenti corrisposti in ciascun periodo di paga rapportandolo al periodo stesso. A tal fine, il sostituto d'imposta utilizza, fino a capienza, l'ammontare complessivo delle ritenute disponibile in ciascun periodo di paga e, per la differenza, i contributi previdenziali dovuti per il medesimo periodo di paga, in relazione ai quali, limitatamente all'applicazione del presente articolo, non si procede al versamento della quota determinata ai sensi del presente articolo, ferme restando le aliquote di computo delle prestazioni. L'importo del credito ri-

conosciuto e indicato nella certificazione unica dei redditi di lavoro dipendente e assimilati (CUD).

7. L'INPS recupera i contributi di cui al comma 5 non versati dai sostituti di imposta alle gestioni previdenziali rivalendosi sulle ritenute da versare mensilmente all'Erario nella sua qualità di sostituto d'imposta.

Agenzia delle Entrate, [Circolare 28 aprile 2014, n. 8/E](#) – Art. 1 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66 - *Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati*

4. GLI ADEMPIMENTI DEI SOSTITUTI D'IMPOSTA

Il comma 5 dell'articolo 1 del decreto stabilisce che *“Il credito di cui all'articolo 13, comma 1-bis, del TUIR è attribuito sugli emolumenti corrisposti in ciascun periodo di paga rapportandolo al periodo stesso. A tal fine, il sostituto d'imposta utilizza, fino a capienza, l'ammontare complessivo delle ritenute disponibile in ciascun periodo di paga e, per la differenza, i contributi previdenziali dovuti per il medesimo periodo di paga, in relazione ai quali, limitatamente all'applicazione del presente articolo, non si procede al versamento della quota determinata ai sensi del presente articolo, ferme restando le aliquote di computo delle prestazioni.*

Il comma 6 stabilisce che *“L'INPS recupera i contributi di cui al comma 5 non versati dai sostituti di imposta alle gestioni previdenziali rivalendosi sulle ritenute da versare mensilmente all'Erario nella sua qualità di sostituto d'imposta.*

I commi 5 e 6 stabiliscono gli adempimenti dei sostituti d'imposta nell'erogazione del credito e forniscono le regole da seguire in caso di incapienza del sostituto in modo da assicurare la percezione del credito di cui all'articolo 13, comma 1-bis nello stesso periodo di paga a tutti coloro che ne hanno diritto.

In particolare, il comma 5 dispone che il sostituto d'imposta, al fine di erogare il credito indicato nell'articolo 13, comma 1-bis, utilizza l'ammontare complessivo delle ritenute disponibile in ciascun periodo di paga. Al riguardo, si fa presente che rientrano nell'ammontare complessivo utilizzabile, a titolo di esempio, le ritenute relative all'IRPEF, alle addizionali regionale e comunale nonché le ritenute relative all'imposta sostitutiva sui premi di produttività o al contributo di solidarietà.

In caso di incapienza del monte ritenute tale da non consentire l'erogazione nello stesso periodo di paga a tutti i percipienti che ne hanno diritto, è previsto che il sostituto d'imposta utilizza, per la differenza, i contributi previdenziali dovuti per il medesimo periodo di paga, i quali non devono quindi essere versati.

I contributi utilizzati per l'erogazione del credito di cui all'articolo 13, comma 1-bis, determinati dall'incapienza del monte ritenute e non versati dai sostituti di imposta alle gestioni previdenziali, sono scomputati dall'INPS dall'ammontare delle ritenute da versare mensilmente all'Erario nella sua qualità di sostituto d'imposta.

L'importo del credito riconosciuto è indicato nella certificazione unica dei redditi di lavoro dipendente e assimilati (CUD).

Gli importi non versati per effetto delle disposizioni in commento dovranno essere indicati nel modello 770.

5. I CONTRIBUENTI SENZA SOSTITUTO D'IMPOSTA

I soggetti titolari nel corso dell'anno 2014 di redditi di lavoro dipendente e dei redditi assimilati indicati nell'art. 1-bis dell'art. 13 del TUIR, le cui remunerazioni sono erogate da un soggetto che non è sostituto di imposta, tenuto al riconoscimento del credito in via automatica, possono richiedere il credito nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta 2014, secondo modalità che saranno specificate nei modelli delle dichiarazioni dei redditi, e, conseguentemente, utilizzarlo in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ovvero richiederlo a rimborso.

La possibilità di richiedere il credito nella dichiarazione dei redditi si applica anche ai contribuenti per i quali il credito in commento, spettante per l'anno d'imposta 2014, non sia stato riconosciuto, in tutto o in parte, dai sostituti d'imposta di cui agli articoli 23 e 29 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ad esempio perché relativo a un rapporto di lavoro cessato prima del mese di maggio.

6. IL CREDITO NON SPETTANTE

Fermo restando che i sostituti d'imposta devono riconoscere in via automatica il credito in base alle informazioni in loro possesso, i contribuenti che non hanno i presupposti per il riconoscimento del beneficio, ad esempio perché titolari di un reddito complessivo superiore a euro 26.000 derivante da redditi diversi da quelli erogati dal sostituto d'imposta, sono tenuti a darne comunicazione al sostituto d'imposta il quale potrà recuperare il credito eventualmente erogato dagli emolumenti corrisposti nei periodi di paga successivi a quello nel quale è resa la comunicazione e, comunque, entro i termini di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno o di fine rapporto.

Si ricorda che il reddito complessivo ai sensi dell'articolo 13, comma 6-*bis*, del TUIR, va assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze di cui all'articolo 10, comma 3-*bis*, dello stesso TUIR.

Il contribuente che abbia comunque percepito dal sostituto d'imposta un credito di cui al comma 1-*bis* dell'art. 13 del TUIR in tutto o in parte non spettante è tenuto alla restituzione dello stesso in sede di dichiarazione dei redditi.

7. LA RILEVANZA DEL CREDITO

Per espressa previsione del comma 1-*bis* dell'art. 13, il credito *“non concorre alla formazione del reddito”* e, quindi, le somme incassate a tale titolo non sono imponibili ai fini delle imposte sui redditi, comprese le relative addizionali regionale e comunale.

Non costituendo retribuzione per il percettore, i crediti non incidono sul calcolo dell'imposta regionale sulle attività produttive dei soggetti eroganti.

Agenzia delle Entrate, [Circolare 28 aprile 2014, n. 9/E](#) – Art. 1 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66 - *Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati - Ulteriori chiarimenti*

3. COORDINAMENTO CON ALTRE MISURE AGEVOLATIVE

3.1 Imposta sostitutiva per gli incrementi di produttività

D. Si chiede di conoscere se nel calcolo del credito si debba tenere conto dei redditi assoggettati all'imposta sostitutiva per gli incrementi di produttività.

R. Si premette che il DPCM del 19 febbraio 2014, concernente le *Modalità di attuazione delle misure sperimentali per l'incremento della produttività del lavoro nel periodo 1° gennaio - 31 dicembre 2014* (recentemente pubblicato nella GU n. 98 del 29 aprile 2014), al comma 1 dell'art. 1 prevede l'applicazione dell'imposta sostitutiva per i titolari di reddito da lavoro dipendente non superiore, nell'anno 2013, ad euro 40.000, al lordo delle somme assoggettate nel medesimo anno 2013 all'imposta sostitutiva, mentre al successivo comma 2 stabilisce che la retribuzione di produttività individualmente riconosciuta che può beneficiare dell'agevolazione non può comunque essere complessivamente superiore, nel corso dell'anno 2014, ad euro 3.000 lordi.

Il DPCM stabilisce al comma 4 dell'art. 1 che *“Continuano ad essere applicate, in quanto compatibili, le disposizioni recate dal decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 22 gennaio 2013.”*

Il DPCM del 22 gennaio 2013, al comma 4 dell'art. 1, prevede che *“Restano applicabili, in quanto compatibili, le disposizioni dei commi da 2 a 4 dell'articolo 2 del decreto-legge 27 maggio 2008, n. 93, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 luglio 2008, n. 126.”*

L'art. 2, comma 2, del DL n. 93 del 2008 stabilisce che i redditi di cui al comma 1 non concorrono

no ai fini fiscali alla formazione del reddito complessivo del percipiente entro il limite massimo di 3.000 euro.

Ne consegue che il reddito assoggettato all'imposta sostitutiva in esame non deve essere computato nel reddito complessivo al fine di calcolare l'importo del credito spettante in relazione alla soglia dei 26.000 euro di cui al comma 1-bis dell'art. 13 del TUIR.

Tuttavia, ad evitare penalizzazioni per i lavoratori dipendenti che hanno i presupposti per la fruizione dell'imposta sostitutiva per incrementi di produttività, in coerenza con la ratio della norma richiamata, il reddito di lavoro dipendente assoggettato a imposta sostitutiva deve comunque essere sommato ai redditi tassati in via ordinaria per la verifica della "capienza" dell'imposta lorda determinata sui redditi da lavoro rispetto alle detrazioni da lavoro spettanti. Rimane ferma la possibilità per i soggetti interessati di optare per la tassazione ordinaria del reddito di lavoro dipendente in luogo dell'applicazione dell'imposta sostitutiva.

3.2 Retribuzioni convenzionali e altre disposizioni di favore

D. Il credito deve essere erogato anche ai lavoratori che determinano il reddito in base alle retribuzioni convenzionali di cui all'art. 51, comma 8-bis, del TUIR?

R. Il decreto che ha introdotto il credito, nello stabilire i presupposti per la sua erogazione, non ha definito anche regole volte a differenziarne l'applicazione in funzione delle eventuali disposizioni particolari che interessino determinate tipologie di lavoratori.

Pertanto, al di fuori dei casi in cui tali altre disposizioni particolari prevedano diversamente (come, ad esempio, nel caso dell'imposta sostitutiva sugli incrementi di produttività), la verifica della spettanza del credito deve essere effettuata in base alle regole generali.

Quindi, i lavoratori che determinano il reddito di lavoro dipendente in base alle retribuzioni convenzionali di cui al comma 8-bis dell'art. 51 del TUIR, ove sussistano i requisiti previsti dal comma 1-bis dell'art. 13 del TUIR, possono fruire del credito, in quanto si tratta di contribuenti i cui redditi di lavoro dipendente, sia pure determinati con modalità diverse da quelle ordinarie, confluiscono comunque nel reddito complessivo.

Per i lavoratori c.d. frontalieri, l'art. 1, comma 175, della legge n. 147 del 2013 prevede che "A decorrere dal 1° gennaio 2014, il reddito da lavoro dipendente prestato all'estero in zona di frontiera o in altri paesi limitrofi al territorio nazionale, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, da soggetti residenti nel territorio dello Stato italiano, concorre a formare il reddito complessivo per l'importo eccedente 6.700 euro."

Per detti lavoratori, la verifica della spettanza del credito e la determinazione del relativo importo in relazione al reddito complessivo va effettuata tenendo conto del reddito di lavoro dipendente eccedente l'importo di 6.700 euro.

4. ALTRE QUESTIONI

4.1. Credito d'imposta per le imprese marittime

D. L'importo del credito abbatte le ritenute d'acconto al fine di applicare il credito d'imposta per le imprese marittime, di cui all'art. 4, comma 1, della legge n. 30 del 1998?

R. Il credito non abbatte l'importo delle ritenute ai fini dell'agevolazione di cui all'art. 4, comma 1, della legge n. 30 del 1998. Ciò in quanto il calcolo delle ritenute da applicare sui redditi di lavoro corrisposti dai sostituti d'imposta rimane immutato rispetto alla situazione preesistente al decreto, lasciando immutato anche il corrispondente credito d'imposta per le imprese marittime commisurate alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente corrisposti ai marinai imbarcati su navi iscritte nel registro internazionale.

Agenzia delle Entrate, [Risoluzione 7 maggio 2014, n. 48](#) – *Istituzione del codice tributo per il recupero da parte dei sostituti d'imposta delle somme erogate ai sensi dell'articolo 1 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, mediante il modello di pagamento F24.*

L'articolo 1 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, al fine di ridurre nell'immediato la pressio-

ne fiscale e contributiva sul lavoro e nella prospettiva di una complessiva revisione del prelievo finalizzata alla riduzione strutturale del cuneo fiscale, prevede un credito a favore di lavoratori dipendenti e assimilati che non concorre alla formazione del reddito.

Il credito è riconosciuto in via automatica dai sostituti d'imposta di cui agli articoli 23 e 29 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 ed è attribuito sugli emolumenti corrisposti in ciascun periodo di paga.

Al fine di consentire ai sostituti d'imposta il recupero delle somme erogate ai sensi dell'articolo 1 del decreto-legge n. 66 del 2014, mediante l'istituto della compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, si istituisce il seguente codice tributo:

- "1655" denominato "Recupero da parte dei sostituti d'imposta delle somme erogate ai sensi dell'articolo 1 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66".

In sede di compilazione del modello di versamento F24 il codice tributo è esposto in nella sezione "Erario" in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a credito compensati", con l'indicazione nel campo "rateazione/regione/prov./mese rif." e nel campo "anno di riferimento", del mese e dell'anno in cui è avvenuta l'erogazione del beneficio fiscale, rispettivamente nel formato "00MM" e "AAAA".

Agenzia delle Entrate, **Circolare 28 aprile 2014, n. 9/E** – Art. 1 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66 - Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati - Ulteriori chiarimenti.

4.2. Modalità di recupero delle somme erogate dai sostituti

D. Come avviene il recupero del credito da parte dei sostituti d'imposta a seguito dell'emanazione della risoluzione 48 del 2014 che ha istituito il relativo codice tributo?

R. Con risoluzione 48/E del 7 maggio 2014, al fine di consentire ai sostituti d'imposta il recupero delle somme erogate ai sensi dell'articolo 1 del decreto-legge n. 66 del 2014, mediante l'istituto della compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, è stato istituito il codice tributo "1655" denominato "Recupero da parte dei sostituti d'imposta delle somme erogate ai sensi dell'articolo 1 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66".

Per le stesse finalità alla compensazione non si applica il limite di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388.

Pertanto, il menzionato recupero da parte dei sostituti d'imposta avviene mediante compensazione con le somme a debito utilizzando il modello di pagamento F24.

La suddetta modalità di recupero e il relativo codice tributo può essere adottata anche dai sostituti d'imposta tenuti all'utilizzo del modello F24 enti pubblici per i versamenti fiscali e contributivi, come delineato dalla circolare n. 20/E del 5 marzo 2001. In particolare, detti sostituti utilizzano:

- il modello F24 ordinario con saldo complessivo pari a zero, indicando nella colonna "importi a credito compensati" le somme da recuperare e nella colonna "importi a debito versati" il corrispondente ammontare di ritenute e contributi previdenziali;
- il modello F24 enti pubblici, indicando i relativi codici e causali, per eventuali somme da versare.

Per quanto riguarda le Amministrazioni dello Stato e gli enti pubblici, compresi coloro che utilizzano il modello F24 enti pubblici, si conferma la possibilità di recuperare il bonus erogato mediante scomputo dalle ritenute e dai contributi dovuti.

I.N.P.S., **Circolare 12 maggio 2014, n. 60** – DL 24 aprile 2014, n. 66. Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati.

2. Modalità di recupero.

Disciplinando le modalità dei recuperi, il comma 5 dell'articolo 1, prevede che "il sostituto di imposta utilizza, fino a capienza, l'ammontare complessivo delle ritenute disponibile in ciascun periodo di paga e, per la differenza, i contributi previdenziali dovuti per il medesimo periodo di

paga.....”.

Al riguardo, l’Agenzia delle Entrate, con risoluzione n. 48/E del 7 maggio 2014 (allegato 2) ha istituito il codice tributo “1655” denominato “*Recupero da parte dei sostituti d’imposta delle somme erogate ai sensi dell’articolo 1 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66*”.

Secondo le indicazioni contenute nella risoluzione, il nuovo codice tributo andrà esposto nella sezione “Erario” del modello F24, in corrispondenza delle somme inserite nella colonna “importi a credito compensati”, con l’indicazione nel campo “rateazione/regione/prov./mese rif.” e nel campo “anno di riferimento”, del mese e dell’anno in cui è avvenuta l’erogazione del beneficio fiscale, rispettivamente nel formato “00MM” e “AAAA”.

Trovando applicazione l’istituto della compensazione ex articolo 17 del D.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, datori di lavoro e committenti potranno utilizzare il nuovo codice per recuperare le somme erogate anche a valere sui contributi previdenziali.

3. Modalità di recupero nella gestione Inps.

Al fine di consentire il completo recupero del bonus anche alle Amministrazioni pubbliche che possono avere difficoltà a operare in compensazione con il modello F24, viene prevista, all’interno della gestione contributiva INPS, la modalità di recupero di seguito descritta.

3.1 Amministrazioni pubbliche titolari di una posizione contributiva Inps DM (DM2013).

Le Amministrazioni pubbliche titolari di una posizione contributiva DM riferita ai dipendenti (DM2013), per il recupero del bonus non compensabile in F24, utilizzeranno la denuncia contributiva riferita a detta posizione.

La somma relativa al periodo di paga interessato, che non potrà eccedere la contribuzione complessivamente dovuta, dovrà essere indicata con il codice conguaglio “L650” da valorizzare all’interno della sezione <AltrePartiteACredito> di <DenunciaAziendale>.

Ai fini dell’individuazione della quota aggredibile, si precisa che la stessa è costituita dall’ammontare dei contributi dovuti, al lordo delle possibili partite a credito.

3.2 Amministrazioni pubbliche (ex INPDAP).

In alternativa a quanto indicato al precedente punto 3.1, ovvero ad integrazione di quanto già recuperato con il codice conguaglio “L650”, le Amministrazioni iscritte alle gestioni pubbliche che assumono il ruolo di dichiarante in ListaPosPA possono recuperare il bonus erogato ai lavoratori (dipendenti e collaboratori) riducendo l’ammontare dei versamenti, dovuti per il medesimo periodo di paga, dell’importo esposto in un nuovo elemento <AltriImportiAConguaglio> (percorso: DenunceMensili/ Azienda/ListaPosPA).

In ogni caso il recupero può essere effettuato nei limiti della quota dei contributi che rimane a carico del dichiarante, al netto dei versamenti effettuati da altri soggetti indicati nell’elemento Ente versante.

Ai fini dell’individuazione del limite utilizzabile possono essere considerati esclusivamente i contributi correnti, segnatamente quelli afferenti ai valori indicati negli elementi <EO_PeriodoDelMese> e negli elementi <V1_PeriodoPrecedente>, codice causale “1”, corrispondenti a retribuzioni erogate nel mese della denuncia. Non possono essere considerati i contributi che discendono dagli elementi V1 con codici causali diversi da “1”.

In particolare, nell’ambito del tracciato Uniemens, gli elementi di <AltriImportiAConguaglio> devono essere compilati come di seguito indicato:

<TipologiaConguaglio>: indicare il valore “001”;

<ImportoConguagliato>: indicare l’importo del credito di imposta di cui all’art.1, D.L. n. 66/2014, recuperato sui contributi riferiti alle gestioni pubbliche della dichiarazione contributiva.

L’importo indicato nell’elemento <ImportoConguagliato> riduce i versamenti dei contributi delle gestioni pubbliche relativi allo stesso mese e anno in cui è avvenuta l’erogazione del beneficio fiscale, a partire dalla gestione identificata dal codice “1- Cassa trattamenti pensionistici

dei dipendenti statali” fino alla gestione identificata dal codice “9-Gestione unitaria delle prestazioni creditizie e sociali”, secondo l’ordine progressivo indicato nell’elenco (allegato 3) e nei limiti dell’importo da compensare.

Nel modello F24 EP i versamenti relativi al periodo di riferimento delle competenze correnti devono essere esposti al netto delle compensazioni effettuate.

Le operazioni di recupero sopra illustrate potranno essere effettuate a far tempo dal periodo di paga “maggio 2014”.

Ai fini di una più dettagliata disamina dei nuovi codici ed elementi istituiti, si rinvia a quanto illustrato nell’ultima versione del documento tecnico del flusso UniEmens presente nell’apposita sezione del sito istituzionale www.inps.it.

8. In relazione alla effettiva modalità di fruizione del credito di cui ai precedenti commi, il Ministro dell'economia e delle finanze è autorizzato ad apportare, con propri decreti, le necessarie variazioni di bilancio compensative, anche tra l'entrata e la spesa, al fine di consentirne la corretta rappresentazione contabile.

Senato della Repubblica

Dossier di documentazione - Servizio del Bilancio

Nota di lettura - n. 45

Conversione in legge del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, recante misure urgenti per la competitività e la giustizia sociale

L'articolo in esame mira a ridurre la pressione fiscale e contributiva sul lavoro, c.d. cuneo fiscale, per l'anno 2014, in attesa di un intervento di riduzione strutturale del cuneo stesso da attuare con la legge di stabilità per il 2015.

A tal fine, il comma 1 inserisce nell'articolo 13 del D.P.R. n. 917 del 1986 (testo unico delle imposte sui redditi), dopo il comma 1, il comma 1-bis il quale riconosce al contribuente, qualora l'imposta lorda sia di importo superiore a quello della detrazione spettante ai sensi del comma 1 (detrazione da lavoro dipendente), un credito, che non concorre alla formazione del reddito, di importo pari:

- 1) a 640 euro, se il reddito complessivo non è superiore a 24.000 euro;
- 2) a 640 euro, se il reddito complessivo è compreso tra 24.000 e 26.000 euro. In particolare, in questo caso il credito è proporzionale al rapporto tra l'importo di 26.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 2.000 euro.

Il credito è riconosciuto ai percettori dei redditi di cui agli articoli 49 (redditi da lavoro dipendente), con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a) (pensioni e somme di denaro per crediti di lavoro ricevute in seguito a sentenze) e 50 (redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente), comma 1, lettere a), b), c), *c-bis*), d), *h-bis*) e l) del D.P.R. n. 917 del 1986 (testo unico delle imposte sui redditi).

I commi 2 e 3 specificano che il credito riconosciuto dall'articolo in esame è rapportato al periodo di lavoro nell'anno ed è applicato per il solo periodo d'imposta 2014.

Il comma 4 demanda ai sostituti di imposta di cui agli articoli 23 e 29 del D.P.R. n. 600 del 1973, per l'anno 2014, il riconoscimento al contribuente, in via automatica, del credito di imposta in esame con obbligo di ripartizione fra le retribuzioni erogate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto, a partire dal primo periodo di paga utile.

A tal fine, il comma 5 autorizza il sostituto d'imposta ad utilizzare, fino a capienza, l'ammontare complessivo delle ritenute disponibile in ciascun periodo di paga e, per la differenza, i contributi previdenziali dovuti per il medesimo periodo di paga, i quali, pertanto, non dovranno essere versati nei limiti della quota usata per il credito, ferme restando le aliquote di computo delle prestazioni. L'importo del credito riconosciuto è indicato dal sostituto d'imposta nella certificazione unica dei redditi di lavoro dipendente e assimilati (CUD).

Il comma 6 autorizza l'INPS a recuperare i contributi di cui al comma 5 non versati dai sostituti di imposta alle gestioni previdenziali rivalendosi sulle ritenute da versare mensilmente all'Erario nella sua qualità di sostituto d'imposta.

Il comma 7, infine, autorizza il Ministro dell'economia e delle finanze ad apportare, con propri decreti, le necessarie variazioni di bilancio compensative, anche tra l'entrata e la spesa, al fine di consentire la corretta rappresentazione contabile del credito d'imposta di cui trattasi.

La RT rappresenta l'importo del credito nella seguente tabella:

Reddito (euro)	Importo del credito (euro)
Fino a 24.000	640
Oltre 24.000 fino a 26.000	$640 * [1 - (rdt-24.000) / (26.000-24.000)]$
Oltre 26.000	0

La RT stima, sulla base dell'analisi condotta con il modello di microsimulazione IRPEF basato sui dati delle dichiarazioni dei redditi presentate nel 2012, un costo di competenza annua per l'anno 2014 di circa 6.655,3 milioni di euro con pari effetti sull'indebitamento netto.

Gli effetti finanziari di cassa presentano un profilo temporale diverso da quelli di competenza, come mostra la tabella seguente:

	2014	2015	2016
Credito	- 5.823,4	- 831,9	0,0

Nel riepilogo degli effetti finanziari del provvedimento l'operazione è classificata nella voce "minori entrate tributarie". La RT, tuttavia, avverte che sarà l'Istat a stabilire la classificazione definitiva sulla base delle regole del SEC (con particolare riferimento a quelle 2010) e che al momento non è possibile escludere che una parte degli sgravi possa essere contabilizzata dal lato della spesa (trasferimenti alle famiglie) alla stregua di altri crediti di imposta.

Al riguardo, si rileva in primo luogo che la quantificazione operata dalla RT, essendo basata su un modello di microsimulazione IRPEF, non è verificabile in modo puntuale, anche se ad una prima ricostruzione utilizzando dati tratti dalla banca dati "Magister" - del ministero dell'economia e delle finanze anno 2011 - si perviene ad un dato compatibile con quello esposto in relazione tecnica¹. Si richiama inoltre l'attenzione sulla circostanza che i dati assunti a riferimento sono quelli relativi all'esercizio d'imposta dell'anno 2011, essendo state considerate le dichiarazioni dei redditi presentate nell'anno 2012. In proposito, pur prendendo atto dell'avvenuta estrapolazione dei dati all'anno di riferimento, si chiede un chiarimento circa il mancato utilizzo dei pertinenti dati rivenienti dalle dichiarazioni 2013. Sarebbe altresì opportuno avere qualche elemento informativo aggiuntivo che consenta di verificare le ipotesi ed i parametri posti a base della "estrapolazione" all'anno in corso (ad esempio conoscere le variazioni che sono state registrate per i redditi interessati dalla misura in commento tra l'esercizio considerato dalla microsimulazione (2011) e quello successivo (2012) in relazione al quale l'Amministrazione finanziaria dovrebbe poter disporre dei relativi dati).

Si osserva inoltre che sarebbe utile acquisire anche specifiche informazioni (numero dei soggetti, con la separata indicazione dei co.co.co², reddito medio ed ammontare medio di detrazioni e deduzioni sul reddito) riguardanti quella fascia di contribuenti in relazione ai quali l'imposta lorda determinata sui redditi di cui agli articoli 49 e 50 del TUIR sia di importo superiore a quello della detrazione spettante ai sensi del comma 1 dell'articolo 13, pur avendo un reddito superiore a 8.000 euro annui, che corrisponde alla no tax area, ma non superiore a 26.000 euro.

Si evidenzia poi che la stessa RT afferma che, nonostante la classificazione dell'operazione sia interamente imputata, nel riepilogo degli effetti finanziari del provvedimento, nella voce "minori entrate tributarie", l'Istat, sulla scorta delle regole di contabilizzazione stabilite dal Sistema europeo dei conti (Sec) 2010³ potrebbe contabilizzare una parte degli sgravi dal lato della spesa (trasferimenti alle famiglie). Tale possibilità sembra sorgere in relazione al fatto che una parte dei crediti d'imposta in esame siano "pagabili", cioè comportino un effettivo esborso al beneficiario nella misura in cui il credito superi il debito d'imposta (cfr. il Regolamento (UE) n. 549/2013, 20.168). In tal caso il Sec 2010 prevede che il credito in questione sia classificato come spesa e registrato come tale per l'importo totale ai fini del calcolo dell'indebitamento netto delle Amministrazioni pubbliche. La possibilità che il credito d'imposta sia del tipo "pagabile", nel senso esplicitato sopra, sembra emergere con riferimento ai contribuenti la cui imposta lorda sia di importo superiore a quello della detrazione spettante ai sensi del comma 1 (detrazione da lavoro dipendente) ma inferiore al credito stesso, nonché per i contribuenti che non sono incapienti per la sola detrazione da lavoro dipendente ma lo sono una volta considerate

le altre tipologie di detrazioni⁴. Sarebbe utile acquisire ulteriori informazioni circa il numero dei contribuenti per i quali il credito d'imposta potrebbe dar luogo ad un effettivo esborso (e quindi qualificarsi come "pagabile") e il conseguente ammontare di maggior spesa che ne potrebbe derivare in luogo delle minori entrate contabilizzate nel prospetto riepilogativo degli effetti finanziari della norma. Occorre precisare che in base al Sec 2010 la classificazione dei crediti di imposta "pagabili" come spese anziché minori entrate, pur non incidendo sul risultato differenziale (accreditamento/indebitamento) dell'amministrazione pubblica, influisce sulla individuazione dell'indicatore della pressione fiscale e sul livello della spesa pubblica, nonché sui corrispondenti rapporti rispetto al PIL (cfr. il Regolamento (UE) n. 549/2013, 20.168).

Con riferimento al comma 6, andrebbe altresì valutata l'opportunità di prevedere che anche gli altri enti previdenziali debbano poter recuperare l'importo dei contributi non incassati, portando le relative somme in compensazione con l'ammontare delle ritenute fiscali da versare all'Erario.

¹ In particolare in base ad ipotesi di suddivisione degli scaglioni per i quali risultano disponibili i dati ed in base all'assunzione che il reddito complessivo approssimi il reddito imponibile dei lavoratori dipendenti, si perviene ad un numero di soggetti beneficiari pari a circa 10 mln di unità, ai quali attribuendo il credito di imposta di 640 euro, si ottiene un valore dell'ordine di quello esposto in RT.

² In relazione in particolare ai co.co.co a progetto non è infatti da escludere che ci siano più committenti contemporaneamente, con la possibile conseguenza di una erogazione del bonus plurima da parte dei sostituti d'imposta; in tal caso, i percipienti dovrebbero restituire le somme non dovute in sede di conguaglio o di dichiarazione dei redditi nell'esercizio successivo (si veda Circolare n. 8/E del 28 aprile 2014, pagg. 9-10). Tale eventualità, stante il lasso temporale tra il momento di percezione e quello di restituzione, potrebbe determinare effetti finanziari in termini di cassa in relazione ai quali appaiono opportuni approfondimenti del Governo.

³ Cfr. il Regolamento (UE) n. 549/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 21 maggio 2013 relativo al Sistema europeo dei conti nazionali e regionali nell'Unione europea,
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013R0549&from=EN>.

⁴ Tale possibilità sembra avvalorata dalla Circolare n. 8/E, relativa all'articolo in esame, emessa dall'Agenzia delle entrate in data 28 aprile 2014 nella parte in cui afferma che "Non rileva la circostanza che l'imposta lorda del contribuente generata dai redditi di lavoro dipendente e assimilati sia ridotta o azzerata da detrazioni diverse da quelle previste dall'art. 13, comma 1, del TUIR, quali, ad esempio, le detrazioni per carichi di famiglia previste dall'articolo 12 del medesimo" TUIR,
http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nslib/nsi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/circolari/archivio+circolari/circolari+2014/aprile+2014/circolare+n.+8e+del+28+aprile+2014/CIRCOLARE++n++8_E+del+28+aprile+2014.pdf.